



---

**Universidad de Valladolid**

**Facultad de Derecho**

**Trabajo de Fin de Grado**

**Grado en DADE**

**Los derechos de imagen como  
rendimientos del capital  
mobiliario en el Impuesto de la  
Renta de las Personas Físicas**

Presentado por:

***Javier Casado Carnero***

Tutelado por:

***D. Alejandro Menéndez Moreno***

*Valladolid, 22 de julio de 2020*

## RESUMEN

---

El artículo 18.1 de la Constitución Española reconoce el derecho fundamental a la propia imagen. Asimismo, este derecho contiene una vertiente como derecho legal patrimonial desvinculado en varias de sus manifestaciones de esta acepción constitucional. Por ello, su calificación constituye un aspecto de gran interés y relevancia. No obstante, la legislación española vigente no es siempre clara en la materia, siendo frecuente la existencia de diferencias de criterio entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

La Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla la calificación de los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen como rendimientos del capital mobiliario, como rendimientos de actividades económicas y como imputación de rentas. Es su calificación como rendimientos del capital mobiliario la que mayor controversia genera. Por esta razón, conviene analizar las características de los derechos de imagen como rendimientos del capital y sus formas de explotación y cuantificación.

**Palabras Clave:** derechos de imagen, rendimientos del capital mobiliario, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y calificación tributaria.

## ABSTRACT

---

Article 18.1 under Spanish Constitution acknowledges the fundamental right to self-image. Furthermore, this right includes the legal right to patrimonial exploitation of it. For this reason, the analysis and description of its possible legal categories is such a highly relevant matter. Nevertheless, Spanish legislation is not always clear about it, so divergences may appear between taxpayers and tax authorities.

Spanish personal income tax legislation establishes that image rights may be subsumed under the following legal categories: income from movable property, income from business and self-employed activities and imputed income. However, the legal category of image rights as income from movable property is the most controversial in practice. Consequently, it is convenient to analyze the

features and configuration of this legal category and determine its ways of exploitation and quantification.

**Keywords:** image rights, income from movable property, Spanish personal tax legislation and legal categories.

# ÍNDICE

## LOS DERECHOS DE IMAGEN COMO RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO EN EL IMPUESTO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

|  |           |
|--|-----------|
| I. INTRODUCCIÓN .....  | 4         |
| II. EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PROPIA IMAGEN.....   | 6         |
| 1. Regulación y caracteres generales.....  | 6         |
| 2. Contenido y dimensión económica. ....   | 10        |
| III. LOS DERECHOS DE IMAGEN EN LA LIRPF.....   | 18        |
| 1. Los diferentes orígenes de renta contemplados en la LIRPF.....  | 18        |
| 2. Las diferentes calificaciones de los derechos de imagen en la LIRPF.....                                | 20        |
| 3. Otras posibles calificaciones legales de los derechos de imagen no contempladas en la LIRPF. ....       | 29        |
| IV. LA CONFIGURACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL EN LA LIRPF .....                                     | 36        |
| 1. Características generales de los rendimientos del capital.....  | 36        |
| 2. Las características de los rendimientos de capital mobiliario. ....                                     | 41        |
| 3. Los derechos de imagen como rendimientos de capital. ....   | 52        |
| 3.1. <i>Los derechos de imagen calificables de rendimientos del capital....</i>                            | <i>52</i> |
| 3.2. <i>La cuantificación de los rendimientos de imagen calificables de rendimientos del capital. ....</i> | <i>61</i> |
| V. CONCLUSIONES .....  | 68        |
| VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....   | 74        |

## I. INTRODUCCIÓN

La Real Academia Española de la Lengua (RAE) define la imagen como la “*figura, representación, semejanza y apariencia de algo*”. Es el artículo 18.1 de la Constitución Española (en adelante CE) el que consagra el derecho fundamental a la propia imagen, junto al derecho a la intimidad y el derecho al honor, como derecho de la personalidad. A pesar de que dichos derechos se han desarrollado normativamente en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen (en adelante LO 1/1982), ha sido la jurisprudencia la que ha ido delimitando el contenido y alcance de este derecho, reconociendo asimismo una vertiente patrimonial del mismo, como consecuencia de la explotación patrimonial de la propia imagen.

Este aspecto constituye el punto de partida para el presente trabajo, en el que se pretende analizar los principales problemas de calificación de los derechos de imagen como rendimientos del capital mobiliario, que surgen a la vista de lo establecido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF).

El objetivo principal de este trabajo es analizar y esclarecer las notas configuradoras de los rendimientos del capital y sus formas de explotación, con el objetivo de comprobar si esta calificación legal es la más acertada. Asimismo, se realiza un análisis crítico de las distintas formas de calificación tributaria contenidas en la LIRPF. Determinar la correcta calificación de los rendimientos procedentes de la cesión de la explotación de los derechos de imagen es de gran relevancia, puesto que condiciona otros aspectos tributarios como la configuración de la base imponible o los tipos de gravamen aplicables.

Asimismo, esta materia goza indudablemente de una gran actualidad, puesto que son numerosas las noticias diarias que dan cuenta en los últimos tiempos de inspecciones tributarias a deportistas o artistas como consecuencia de una incorrecta tributación por sus derechos de imagen. Esto se debe tanto a una errónea interpretación de la LIRPF debido a su falta de claridad en esta materia, como a sofisticados mecanismos de ingeniería fiscal empleados por los

asesores fiscales de estos contribuyentes para conseguir una menor tributación. En cualquier caso, las sanciones pecuniarias impuestas son elevadas, llegando a constituir a veces un delito fiscal que acarrea sanciones penales más graves, como penas privativas de libertad y/o multas millonarias.

La metodología empleada en este trabajo se expone a continuación. En primer lugar, se ha utilizado la LIRPF como marco de referencia para el análisis de las diversas calificaciones tributarias de este derecho. Asimismo, se ha completado su análisis e interpretación con el estudio de la principal bibliografía existente en la materia, así como, con las sentencias más relevantes en esta materia del Tribunal Supremo, Tribunal Constitucional, Tribunales Superiores de Justicia e incluso Tribunales Europeos. Por último, se ha analizado legislación adicional, como la Ley de Marcas o la Ley del Impuesto de Patrimonio, que han permitido esclarecer ciertos aspectos controvertidos.

En cuanto a la estructura de este trabajo, se divide en cuatro epígrafes. En el primero, se describe y analiza de forma extensa el contenido del derecho fundamental a la propia imagen y sus notas características, y, se analiza el derecho patrimonial reconocido por la jurisprudencia a la explotación de la imagen. En el segundo epígrafe, se examinan las distintas menciones y calificaciones que se recogen en la LIRPF, añadiendo un análisis crítico en cuanto a las posibles calificaciones tributarias de los derechos de imagen que dicha regulación no reconoce. En el tercero, se analizan las notas configuradoras de los rendimientos de capital, y en concreto los rendimientos de capital mobiliario, tratando de encontrar los rasgos comunes entre estos y los derechos de imagen. Asimismo, se describen las distintas manifestaciones o formas de explotación de los derechos de imagen, con especial descripción de la marca comercial utilizando como base la Ley de Marcas y se describen las distintas formas de cuantificar los derechos de imagen calificables como rendimientos del capital. Por último, se exponen las conclusiones alcanzadas con el estudio y realización del presente trabajo, así como, los recursos bibliográficos empleados.

## II. EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PROPIA IMAGEN

### 1. Regulación y caracteres generales

El derecho a la propia imagen es un derecho fundamental reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución Española. Forma parte, junto al derecho al honor y la intimidad personal y familiar, de los derechos de la personalidad. Como indica el mencionado precepto: “*Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen*”.

Este derecho está incluido en la sección 1ª del Capítulo Segundo del texto constitucional, cuya rúbrica es “*De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*”. Por ello, está sujeto a la protección judicial de juicio sumario y preferente, y sometido al posible ejercicio del recurso de amparo, tal y como reconoce el Art.53.2 CE.<sup>1</sup> Asimismo, es un derecho cuya regulación está sujeta a reserva de ley orgánica (en adelante LO) que contiene el Art. 81 CE<sup>2</sup>; que se ha plasmado en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo que desarrolla los derechos de la personalidad.

En cuanto a las características de este derecho a la propia imagen, se puede indicar que se trata de un derecho personalísimo, ya que todas las personas son titulares de este derecho al ser un derecho fundamental. Algunos autores como GITRAMA GONZÁLEZ (1962) lo definen como un derecho innato en toda persona al considerar que “*perteneciendo el derecho a la propia imagen al grupo de derechos personalísimos, por fuerza ha de nacer con la persona misma e incluso cabe decir que no debe estar supeditada su existencia al reconocimiento*”

---

<sup>1</sup> Art. 53.2 CE: “cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30”

<sup>2</sup> Art. 81 CE: 1. “Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución; 2. La aprobación, modificación o derogación de las leyes orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto”.

*expreso de parte de un sistema legislativo.*<sup>3</sup> Por el hecho de ser un derecho ligado a la personalidad de la persona, se extingue con la muerte de su titular.

La jurisprudencia del TC a través de la STC 231/1988, conocida como “caso Paquirri,”<sup>4</sup> avala esta interpretación considerando que el derecho a la propia imagen es “*un derecho personalísimo y ligado a la misma existencia del individuo y la personalidad que se extingue por la muerte de las personas, como indica el Art.32 del CC.*”<sup>5</sup> No obstante, como se analizará posteriormente, existe la posibilidad de transmitir y explotar los derechos de imagen de un fallecido a través de distintos medios como lo es una marca registrada.

Asimismo, la STS de 17 de noviembre de 1999 lo define como un derecho absoluto ejercitable erga omnes (“frente a todos”), lo que significa que se puede proteger frente a cualquier intromisión ilegítima a través del procedimiento constitucional del Art.53.2 CE o por las vías procesales ordinarias.<sup>6</sup> Sin embargo, no es un derecho absoluto en cuanto a su contenido como indica CASTÁN TOBEÑAS (1952), “*pues (los derechos de la personalidad) están condicionados por las exigencias del orden moral y las del orden jurídico que obligan a ponerlos en relación con los derechos de los demás hombres y los imperativos del bien común.*”<sup>7</sup> Además de ser un derecho fundamental, se le puede describir como un derecho privado como defiende ESTRADA ALONSO (1990) al resaltar que “*su carácter de derecho subjetivo privado se destaca por el hecho de que el*

---

<sup>3</sup> GITRAMA GONZÁLEZ, M. 1962. *Imagen (derecho a la propia)*, p.331. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 32.

<sup>4</sup> Se trata de la resolución al recurso de amparo presentado por la viuda de Francisco Rivera (Paquirri) por el uso de las imágenes trágicas de su muerte en la plaza de Pozoblanco en un documental producido por la compañía Prographic S.A.

<sup>5</sup> VENDRELL CERVANTES, C. 2014. *El Mercado de los Derechos de Imagen. El consentimiento o autorización para la intromisión en los derechos de la personalidad y la transmisión de los derechos de imagen*. Primera Edición. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, p. 163.

<sup>6</sup> Esto indica el Art. 9.1 de la LO 1/1982: “La tutela judicial frente a las intromisiones ilegítimas en los derechos a que se refiere la presente ley podrá recabarse por las vías procesales ordinarias o por el procedimiento previsto en el artículo cincuenta y tres, dos, de la Constitución. También podrá acudir, cuando proceda, al recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional”.

<sup>7</sup> CASTÁN TOBEÑAS, J. 1952. “Los derechos de la personalidad” en Revista General de Legislación y Jurisprudencia, p.22. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 33.



*ejercicio de las acciones para su defensa queda en manos de la voluntad del titular, que es libre de ponerlas o no ponerlas en marcha*".<sup>8</sup>

La LO 1/1982 caracteriza en su Art. 1.3 al derecho a la propia imagen como "*irrenunciable, inalienable e imprescriptible*". No obstante, es necesario matizar estos tres caracteres de los derechos de la personalidad a la luz de la citada LO y de las aportaciones de la doctrina.

En cuanto a la irrenunciabilidad, el Art 1.3 de la LO 1/1982 indica que "*la renuncia a la protección prevista en esta ley será nula, sin perjuicio de los supuestos de autorización o consentimiento a que se refiere el artículo segundo de esta ley*", por lo que se puede entender que los supuestos de consentimiento expreso del titular del derecho y autorización expresa de la ley recogidos en el Art.2.2<sup>9</sup> de la LO 1/1982 son una excepción a esa irrenunciabilidad. En la obra de VENDRELL CERVANTES (2014) se reformula la irrenunciabilidad a la que se refiere el Art.1.3 de la LO 1/1982 para contrastarla con los supuestos de renuncia al derecho precitados en el Art.2.2; destacando que hay dos nociones distintas de esta irrenunciabilidad: el no abandono de la titularidad de este derecho personalísimo a través de la renuncia, y la no renuncia a los medios de protección frente a las intromisiones ilegítimas del derecho a la propia imagen.<sup>10</sup>

En cuanto a la inalienabilidad, el derecho a la propia imagen es en principio un derecho indisponible e intransmisible, ya que como derecho de la personalidad se extingue con la muerte. No obstante, esta característica contradice totalmente la práctica habitual y el objeto del trabajo, puesto que, si estos derechos no se pueden transmitir, tampoco se podría gravar fiscalmente su explotación. Por ello, conviene hacer varias matizaciones en relación con la transmisibilidad de este derecho.

---

<sup>8</sup> ESTRADA ALONSO, E. 1990. "El derecho a la imagen en la ley orgánica 1/1982, de 5 de mayo, p.353." En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. "*Fiscalidad del derecho a la propia imagen...*" *op.cit.*, p. 33.

<sup>9</sup> Art.2.2 LO 1/1982: "No se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviere expresamente autorizada por Ley o cuando el titular del derecho hubiere otorgado al efecto su consentimiento expreso (..)".

<sup>10</sup> VENDRELL CERVANTES, C. 2014. "*El Mercado de los Derechos de Imagen...*", *op. cit.*, p. 114.

Para VENDRELL CERVANTES (2014) la transmisibilidad “*debe entenderse como la aptitud o idoneidad jurídica de un determinado derecho subjetivo para que su contenido de protección conferido en exclusiva al titular pueda ser transferido a un tercero, de manera que este último adquiriera, respecto al objeto transmitido, una posición jurídica idéntica o similar a la que tenía el titular originario o su causahabiente.*”<sup>11</sup> Como esta transmisión total del derecho no se produce en ningún momento, sino que solo se cede la explotación de alguna facultad del derecho a la propia imagen, se puede concluir que este derecho es intransmisible e inalienable. Para GITRAMA GONZÁLEZ (1962) “*estamos en el plano de ius fruendi, no del ius disponendi*”<sup>12</sup>, lo que significa que solo se transmiten aquellas facultades susceptibles de explotación económica, sin influir en aquellas facultades indisponibles de la personalidad. Sin embargo, como se analizará posteriormente, esta posibilidad de transmitir una parte del derecho fundamental es explicada por la mayor parte de la doctrina y la última jurisprudencia a través de la existencia de un derecho legal a la explotación de la imagen con carácter patrimonial, diferenciado por tanto del derecho fundamental a la propia imagen, que como se ha analizado, es personalísimo inalienable e intransmisible.

Por último, se trata de un derecho imprescriptible, al no formar parte de los derechos mencionados en el Art. 1930 del CC<sup>13</sup>, ya que ni se adquieren al transcurrir un periodo de tiempo por no ser derechos reales, ni se extinguen por el no ejercicio del derecho o de sus acciones. Como ya se ha mencionado anteriormente, están íntimamente ligados a la personalidad del titular y la única forma de extinción es la muerte de este.

---

<sup>11</sup> VENDRELL CERVANTES, C. 2014. “*El Mercado de los Derechos de Imagen...*” *op.cit.*, p. 135.

<sup>12</sup> GITRAMA GONZÁLEZ, M. 1962. *Imagen (derecho a la propia)*, pp.336 y 337. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005 “*Fiscalidad del derecho a la propia imagen...*” *op.cit.*, p. 34.

<sup>13</sup> Art.1930 CC: “Por la prescripción se adquieren, de la manera y con las condiciones determinadas en la ley, el dominio y demás derechos reales. También se extinguen del propio modo por la prescripción los derechos y las acciones de cualquier clase que sea”.

## 2. Contenido y dimensión económica.

En cuanto al contenido, como afirma O' CALLAGHAN (1997),<sup>14</sup> la LO 1/1982 no señala cual es el contenido de este derecho, esto es, lo que el titular del derecho puede hacer por sí, sino que se refiere a las conductas que puede exigir a los demás. Es la jurisprudencia del TC y del TS la que delimita y define el contenido del derecho fundamental a la propia imagen.

En la representativa STS de 17 de noviembre de 1999 y posterior jurisprudencia del TS, se define el contenido del derecho a la propia imagen como *“la facultad exclusiva del interesado a difundir y publicar su propia imagen, y, por ello, su derecho a evitar la reproducción, en tanto que se trata de un derecho de la personalidad. Su contenido, por tanto, es el poder de decidir, consentir o impedir la reproducción de la imagen de nuestra persona por cualquier medio, así como su exposición o divulgación sin nuestro consentimiento.”* Lo cual significa que es posible encontrar una facultad positiva y una negativa del titular del derecho de imagen, tal y como se analiza a continuación.

Desde un punto de vista positivo, el derecho a la propia imagen es definido en la STC 117/1994, de 25 de abril (conocido como “Caso Ana Obregón”<sup>15</sup>), como *el “ámbito de libertad de una persona respecto de sus atributos más característicos, propios e inmediatos como son la imagen, la voz o el nombre, cualidades definitorias del ser propio y atribuidas como posesión inherente e irreductible de toda persona.”*<sup>16</sup> Según la jurisprudencia del TC se pueden considerar contenido del derecho a la propia imagen los siguientes elementos: la imagen en sentido estricto (las características físicas), la voz, el nombre y otras cualidades definitorias de la persona. Dentro de estas cualidades definitorias se ha incluido en jurisprudencia reciente, la firma de una persona, tal y como establece la STS de 28 de febrero de 2020 que resuelve el caso del diseñador

---

<sup>14</sup> O'CALLAGHAN MUÑOZ, X. 1993. “Honor, intimidad y propia imagen en la jurisprudencia de la Sala primera del Tribunal Supremo”. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *“Fiscalidad del derecho a la propia imagen...” op.cit.*, p. 38.

<sup>15</sup> En este recurso de amparo presentado por la actriz y modelo Ana Obregón se planteaba la extensión de la revocación del consentimiento que había dado anteriormente a publicar unas imágenes por parte de una revista.

<sup>16</sup> FJ 3º de la STC 117/1994.

Antonio Miró<sup>17</sup>, puesto que *“la firma constituye también uno de los atributos más característicos, propios e inmediatos que identifican a toda persona con capacidad para escribir”*.<sup>18</sup> Esto es relevante en referencia a la explotación de la imagen, puesto que estas manifestaciones del derecho de imagen podrán ser explotadas económicamente a través de muy diversas formas (marca, anuncio publicitario, cuña radiofónica, merchandising, etc).

Por contra, la facultad negativa consiste en la protección del derecho a la propia imagen y el posible derecho a indemnización por intromisión ilegítima, ya que, este derecho *“será protegido civilmente frente a todo género de intromisiones ilegítimas, de acuerdo con lo establecido en la presente Ley Orgánica”*, (Art.1 LO 1/1982) que como ya se ha mencionado anteriormente, son los procedimientos judiciales ordinarios del Art. 53.2 CE.

En resumen, algunos autores como PLAZA Y JABAT (1997) definen el derecho a la imagen como, positivamente, *“el derecho a la captación, por cualquier medio -pintura, dibujo, fotografía, escultura, video, filme, etc., de los rasgos físicos de una persona que le hagan reconocible, y el derecho a la publicación de la reproducción por cualquier medio de comunicación”*<sup>19</sup> y negativamente como el derecho a impedir a un tercero la obtención, reproducción y publicación de la propia imagen.

Por lo tanto, es fundamental determinar en qué situaciones se produce una intromisión ilegítima, pues será en ese caso cuando se estará vulnerando el derecho fundamental a la propia imagen. En el Art.7 de la citada LO 1/1982 se enumeran una serie de supuestos en los que se producen intromisiones ilegítimas de alguno de los derechos de la personalidad. En concreto, los

---

<sup>17</sup> El recurso presentado por el diseñador Antonio Miró ante el Tribunal Supremo por la vulneración de su derecho de imagen por la sociedad AMSL, aunque fundada por él se desvinculó en el 2011, por utilizar su imagen y firma sin consentimiento expreso posterior a su desvinculación.

<sup>18</sup> Iustel, Diario del Derecho. 2020. “El Supremo da la razón al diseñador Antonio Miró y ordena retirar su imagen y firma de la web de la empresa que fundó.” Disponible en: [https://www.iustel.com//diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1195525&utm\\_source=DD&utm\\_medium=email&nl=1&utm\\_campaign=2/3/2020&](https://www.iustel.com//diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1195525&utm_source=DD&utm_medium=email&nl=1&utm_campaign=2/3/2020&)

<sup>19</sup> PLAZA y JABAT, S. 1997. “El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”, en Crónica Tributaria, Madrid, instituto de Estudios Fiscales, nº 81, p. 89.

apartados 5 y 6 del precitado artículo se refieren a las vulneraciones al derecho a la propia imagen.

La primera forma de vulneración que se contempla es *“La captación, reproducción o publicación por fotografía, filme, o cualquier otro procedimiento, de la imagen de una persona en lugares o momentos de su vida privada o fuera de ellos, salvo los casos previstos en el artículo octavo, dos. (Art. 7.5 LO 1/1982).* Asimismo, se vulnerará el derecho de imagen con *“la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga.” (Art. 7.6 LO 1/1982).* No obstante, se incluyen excepciones en las que no se produce intromisión ilegítima a pesar de que se cumplan los supuestos indicados en el Art.7.5 y 7.6 de la LO 1/1982, tal y como indica el Art. 2.2 de la LO 1/1982, *“Cuando estuviere expresamente autorizada por Ley o cuando el titular del derecho hubiere otorgado al efecto su consentimiento expreso.”*

Junto a esta excepción, el Art.8 de la LO 1/1982 establece supuestos en los que la ley autoriza a realizar alguna de las acciones descritas en los apartados 5 y 6 del Art.7 por producirse en determinadas circunstancias. Así, *“no se reputarán, con carácter general, intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente de acuerdo con la ley, ni cuando predomine un interés histórico, científico o cultural relevante”* como indica el Art. 8.1 LO 1/1982. Además, respecto a autoridades y funcionarios públicos, el Art. 8.2 de la LO 1/1982 indica que el derecho de imagen no impedirá *a) Su captación, reproducción o publicación por cualquier medio cuando se trate de personas que ejerzan un cargo público o una profesión de notoriedad o proyección pública y la imagen se capte durante un acto público o en lugares abiertos al público, b) La utilización de la caricatura de dichas personas, de acuerdo con el uso social, c) La información gráfica sobre un suceso o acaecimiento público cuando la imagen de una persona determinada aparezca como meramente accesoria.*

Un aspecto importante que se ha de considerar es lo relativo al consentimiento. El consentimiento es el elemento esencial de estos derechos de la personalidad ya que su ausencia va a determinar que la actuación llevada a

cabo constituya una intromisión ilegítima y que genere un derecho a indemnización para el titular del derecho vulnerado. El consentimiento se caracteriza por ser expreso, personal y revocable.

El consentimiento ha de ser expreso como indica el Art. 2.2 de la LO 1/1982.<sup>20</sup> Esta disposición legal ha sido a lo largo del tiempo muy debatida por distintos sectores doctrinales, especialmente en relación con la posibilidad de que el consentimiento sea tácito o implícito. En este sentido, parece que como indica VENDRELL CERVANTES (2014) la jurisprudencia ha optado por interpretar que sí sería posible manifestar el consentimiento a través de un hecho que sea inequívoco, puesto que *“expreso no se opone a tácito o a implícito, sino que se opone a presunto o equívoco”*.<sup>21</sup> Otra cuestión muy discutida es la relativa a la forma del consentimiento. En este sentido, aunque la LO 1/1982 no lo deja del todo claro, parece que no es necesaria la forma escrita para manifestar el consentimiento, como se deduce de la interpretación del Art.3.2<sup>22</sup> en relación con la necesaria forma escrita exigida para manifestar el consentimiento de los menores de edad y los incapaces, que sería la excepción a la regla general.

El consentimiento es personal, prestado por el titular del derecho a la propia imagen. Es igualmente personal cuando el titular es menor de edad o incapaz y tiene suficiente juicio a la luz del Art.3.1 de esta LO, *“El consentimiento de los menores e incapaces deberá prestarse por ellos mismos si sus condiciones de madurez lo permiten, de acuerdo con la legislación civil.”* En los casos de insuficiente madurez, no contenidos en el Art.3.1, se requiere un procedimiento especial con intervención del Ministerio Fiscal y consentimiento del representante legal, como recoge el Art.3.2 de la LO 1/1982.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> Art.2.2 LO 1/1982: “No se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviere expresamente autorizada por Ley o cuando el titular del derecho hubiere otorgado al efecto su consentimiento expreso (..)”

<sup>21</sup> VENDRELL CERVANTES, C. 2014. *“El Mercado de los Derechos de Imagen...”* *op.cit.*, p. 287.

<sup>22</sup> Art.3.2 LO 1/1982: “En los restantes casos, el consentimiento habrá de otorgarse mediante escrito por su representante legal, quien estará obligado a poner en conocimiento previo del Ministerio Fiscal el consentimiento proyectado. Si en el plazo de ocho días el Ministerio Fiscal se opusiere, resolverá el juez.”

<sup>23</sup> Art.3.2 LO 1/1982: “En los restantes casos, el consentimiento habrá de otorgarse mediante escrito por su representante legal, quien estará obligado a poner en conocimiento previo del Ministerio Fiscal el consentimiento proyectado. Si en el plazo de ocho días el Ministerio Fiscal se opusiere, resolverá el Juez.”

Por último, el consentimiento es revocable en cualquier momento, aunque como indica el Art. 2.3 de esta LO<sup>24</sup>, el titular del derecho deberá compensar los daños, perjuicios y expectativas justificadas producidos por dicha revocación. Para PLAZA DE DIEGO (2005)<sup>25</sup> el derecho de revocación es una muestra más de que el derecho a la imagen es intransmisible, puesto que la revocación no supone recuperar la titularidad de un derecho que se ha transmitido, sino que se recuperan las facultades cedidas a un tercero. Por ello, el titular de los derechos de imagen nunca pierde el control sobre ellos, lo que redundaría en su carácter de derecho inalienable.

De acuerdo con la icónica STC 117/1994 (“Caso Ana Obregón”), la revocación trata del ejercicio de una facultad derivada del derecho a la propia imagen con la finalidad de dejar sin efecto el consentimiento o autorización previamente otorgado. Es interesante añadir que el alcance de esta revocación no se limita al actual cesionario de los derechos de imagen de una persona, sino que alcanzaría a todos aquellos terceros que hayan explotado ese derecho de manera indirecta. A modo de ejemplo, un deportista que ha consentido la cesión de los derechos de imagen a su club (cesionario directo) y el club se los cede a un patrocinador (cesionario indirecto) para la celebración de una campaña publicitaria. Cuando esa autorización se revoque, se revocarán ambos acuerdos, aunque el deportista, titular del derecho de imagen, no ha manifestado directamente su revocación al patrocinador.

En cuanto al momento para ejercer el derecho a revocar el consentimiento, se desprende del Art.2.3 de la LO 1/1982 que *“el consentimiento será revocable en cualquier momento”*, lo que supone una gran amplitud para el ejercicio de esta facultad. En relación con los requisitos formales de esta revocación, la citada STC 117/1994 establece que con la revocación se habrá de acreditar algunas circunstancias que derivan de la interpretación de los preceptos legales como *“la de proceder del propio titular del derecho, expresar de modo concreto e indubitado la voluntad de revocar, indubitado e íntegro conocimiento por la*

---

<sup>24</sup> Art. 2.3 LO 1/1982: El consentimiento a que se refiere el párrafo anterior será revocable en cualquier momento, pero habrán de indemnizarse en su caso, los daños y perjuicios causados, incluyendo en ellos las expectativas justificadas.

<sup>25</sup> PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *“Fiscalidad del derecho a la propia imagen...” op.cit.*, p. 52.

*persona o personas a quienes se dirige, tener lugar en el momento en el que todavía el derecho cedido pueda ejercitarse, no atribuirle con carácter retroactivo y mediante la indemnización de daños y perjuicios*".<sup>26</sup> Asimismo, la indemnización a pagar al cesionario de los derechos de imagen se deberá calcular desde el momento de la notificación de la revocación del consentimiento.

Hasta aquí se ha analizado el derecho de imagen desde el punto de vista de su estricta configuración constitucional. Sin embargo, el derecho a la propia imagen del Art. 18.1 CE cuenta con una importante dimensión económica, tanto por la parte de la indemnización generada por las intromisiones ilegítimas, como establece el Art. 9.2 c) de la LO 1/1982,<sup>27</sup> como la procedente de la explotación comercial del derecho. Esta dimensión económica es tan relevante dentro del derecho a la propia imagen, que la jurisprudencia del TC se ha mantenido dubitativa a la hora de establecer un criterio claro en cuanto a su naturaleza.

Desde los años ochenta, en los que se aprobó la LO 1/1982 que desarrolla la regulación de este derecho fundamental, se han mantenido distintos criterios por parte del TC. En la STC 231/1988 ("Caso Paquirri"), el TC inadmitió el recurso de amparo, al considerar que la pretensión del recurso era puramente patrimonial y no quedaba amparada por el derecho fundamental a la propia imagen del Art.18.1 CE, distinguiendo por tanto entre el derecho personalísimo a la propia imagen y el derecho patrimonial a su explotación comercial. No obstante, la STC 177/1994 ("Caso Ana Obregón") conoce del recurso de amparo de la actriz a pesar de que la contienda versaba sobre la revocación de la explotación comercial de su imagen por parte de una revista, unificando ambas dimensiones del derecho bajo el derecho fundamental que reconoce el Art.18.1 CE<sup>28</sup>.

Esta posición de indeterminación se superó a partir del año 2000 con otro caso notable como fue la STC 81/2001 ("Caso Emilio Aragón"), en la que el actor

---

<sup>26</sup> FJ 6º STC 117/1994. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. "*Fiscalidad del derecho a la propia imagen...*" *op.cit.*, p. 56.

<sup>27</sup> Art.9.2c) LO 1/1982: "La tutela judicial comprenderá la adopción de todas las medidas necesarias para poner fin a la intromisión ilegítima de que se trate y, en particular, las necesarias para: La indemnización de los daños y perjuicios causados".

<sup>28</sup> VENDRELL CERVANTES, C. 2014. "*El Mercado de los Derechos de Imagen...*" *op.cit.*, pp. 162-164.



presentaba un recurso de amparo por la vulneración de su imagen en un espacio publicitario. El recurso de amparo fue inadmitido y el TC estableció de forma clara y precisa la postura jurisprudencial que se mantiene hoy en día, acuñando expresiones como “*derecho constitucional a la propia imagen*” o “*contenido del derecho fundamental a la propia imagen constitucionalmente garantizado en el Art.18.1 CE*” para referirse a la vertiente estrictamente personal del derecho a la propia imagen y diferenciarlo “*del derecho económico patrimonial a la imagen que proclama el número 6º del art.7 de la LO 1/1982.*”<sup>29</sup>

El derecho económico patrimonial a la imagen es el derecho legal que recoge el Art.7.6 LO 1/1982, “*la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga*”, una propiedad especial en poder del titular del derecho susceptible de comercialización y explotación económica. Esta vertiente patrimonial del derecho de imagen no tiene la consideración de un derecho fundamental protegible por el recurso de amparo, como establece el propio TC en las STC 231/1998 y 156/2001<sup>30</sup>; y a la luz de la jurisprudencia analizada, queda fuera del contenido del Art.18.1 CE.

Con el fin de aclarar esta cuestión de forma más precisa se puede destacar la opinión de la jurista AMAT LLARI (1992), que establece como criterio de distinción entre ambas dimensiones del derecho la voluntad o finalidad de cada uno de ellos. Mientras que “*la finalidad que persigue el titular del derecho a la intimidad es que no se divulgue su imagen, la finalidad del titular del derecho al uso comercial de la imagen es compartir los beneficios de la difusión y controlarla. Por tanto, frente a una voluntad de reserva aparece una voluntad de publicidad*”<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> FJ 1º STC 81/2001. En VENDRELL CERVANTES, C. 2014. “*El Mercado de los Derechos de Imagen...*” *op.cit.*, p.165.

<sup>30</sup> Puede consultarse al respecto el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia 231/1988 y el Sexto de la Sentencia 156/2001.

<sup>31</sup> AMAT LLARI, E. 1992. *El derecho a la propia imagen y su valor publicitario*, la Ley, Madrid, 1992. En MENÉNDEZ MORENO, A. 2000. *Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, en CAAMAÑO ANIDO, M. Á. [ET AL.] *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid: Lex Nova, p.629.

No obstante, el derecho patrimonial a la explotación económica es la dimensión del derecho de imagen que mayor trascendencia tiene desde el punto de vista jurídico tributario y la que se va a analizar fundamentalmente en este trabajo.

### III. LOS DERECHOS DE IMAGEN EN LA LIRPF

#### 1. Los diferentes orígenes de renta contemplados en la LIRPF.

Como se ha ido exponiendo, el derecho patrimonial a la imagen está formado por el conjunto de facultades que forman parte de la imagen de una persona y son susceptibles de explotación económica y comercialización y, por tanto, susceptibles de ser gravadas fiscalmente al ser manifestaciones de la renta del titular.

Es la ley 35/2006, de 28 de noviembre que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) la que establece el régimen tributario principal de los derechos de imagen. De acuerdo con GARCÍA BERRO (2009), el IRPF es el impuesto más importante del sistema tributario español por razones cuantitativas, el que más ingresos genera dentro del conjunto, y cualitativas, es el que mejor cumple con los principios de justicia tributaria<sup>32</sup> que recoge el Art 31.1 de la CE.<sup>33</sup>

Este impuesto se define como un *“tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”* (Art.1 LIRPF), siendo su hecho imponible, la renta mundial del contribuyente,<sup>34</sup> formada por *“la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”* (Art.2 LIRPF).

---

<sup>32</sup> GARCÍA BERRO, F. 2009. *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)*. En PÉREZ ROYO, F. (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tercera edición. Madrid: Editorial Tecnos, p. 79.

<sup>33</sup> Art 31.1 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

<sup>34</sup> Como es un impuesto de naturaleza personal, grava la totalidad de la renta en función del criterio de residencia, como menciona MENÉNDEZ MORENO en su libro *Derecho Financiero y Tributario*, Lecciones de Cátedra. Vigésima edición. Pamplona: Editorial Civitas Thomson Reuters, p.102.

En cuanto al concepto de renta, además de ser la manifestación de riqueza o capacidad económica más significativa, como ya se ha indicado anteriormente, es necesario apuntar alguna definición que concrete o delimite su extensión. Para MENENDEZ MORENO (2019) la renta se puede describir “*como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico que se incorporan al patrimonio de una persona en un periodo de tiempo determinado*”,<sup>35</sup> distinguiendo claramente este concepto del de patrimonio, que también es un conjunto de bienes y derechos de contenido económico. La diferencia radica en que los impuestos sobre la renta gravan la incorporación o incremento de esos bienes y derechos, mientras que el impuesto sobre el patrimonio grava la titularidad de bienes y derechos que no se hayan consumido, que se hayan ahorrado en un momento determinado. La LIRPF hace una delimitación mucha más concreta de la renta objeto de gravamen a través de las fuentes de renta que describe el Art.6.2 de la precitada ley.

La peculiaridad del IRPF a diferencia de otros impuestos como el Impuesto de Sociedades (en adelante, IS), es que la renta gravada es una renta analítica, que se divide a efectos de su cuantificación en diferentes componentes, conocidos en la práctica jurídico-tributaria como fuentes de renta. El Art.6.2 de la LIRPF recoge las diferentes fuentes de renta: “*Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo; b) Los rendimientos del capital; c) Los rendimientos de las actividades económicas; d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales y e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley*”.

Además, estas fuentes de renta se integran y compensan en dos bases imponibles diferenciadas, la base imponible general y la base imponible del ahorro como establecen el Art.6.3 y el Art.44 de la LIRPF<sup>36</sup>. Esta diferenciación es muy relevante puesto que cada una de las bases imponibles, (tras aplicar ciertas reducciones) determinarán las bases liquidables general y del ahorro

---

<sup>35</sup> MENENDEZ MORENO, A. 2019. “*Derecho Financiero y Tributario...*”, *op. cit.*, p.121.

<sup>36</sup> Art.6.3 LIRPF: “a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro”. Art. 44 LIRPF: “A efectos del cálculo del Impuesto, las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como renta general o como renta del ahorro”.

sometidas a tipos de gravamen progresivos diferentes como se analizará en el apartado IV.3.2 de este trabajo.

El Art.45 y 46 de la LIRPF clasifican las fuentes de renta mencionadas en el Art.6.2 de la LIRPF en estas dos clases de renta. La renta general está formada por *“los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”*. (Art.45 LIRPF). Este precepto delimita los rendimientos que componen la renta general por remisión al Art.46 LIRPF, que indica que: *“Constituyen la renta del ahorro: a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley y b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales”*.

Integrando estos dos preceptos (Art.45 y 46) con el Art.6.2 de la LIRPF, se puede concluir que forman la base imponible general: los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital inmobiliario, los rendimientos de actividades económicas, los rendimientos de capital mobiliario que no estén recogidos en los apartados 1, 2 y 3 del Art.25 de la LIRPF, las imputaciones de renta y las ganancias patrimoniales no procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales. Por su fuente, la base imponible del ahorro está formada por los rendimientos del capital mobiliario del apartado 1,2 y 3 del Art.25 de la LIRPF y las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales.

## **2. Las diferentes calificaciones de los derechos de imagen en la LIRPF.**

Una vez analizadas y descritas las diferentes fuentes de renta, es conveniente analizar la calificación que reciben los derechos de imagen en la LIRPF, así como las consecuencias prácticas de dicha calificación.

La LIRPF contiene hasta cinco referencias diferentes de los derechos de imagen a lo largo de su regulación. Los derechos de imagen se pueden considerar como rendimientos del capital mobiliario (asunto principal de este

trabajo), como rendimientos de actividades económicas, como imputaciones de renta por la cesión de los derechos de imagen, imputaciones de renta en el régimen de transparencia fiscal internacional y como rentas exentas en caso de indemnización por la vulneración del derecho fundamental a la propia imagen. Esta extensa mención a los derechos de imagen en la regulación del IRPF supone que la casuística y problemática sea muy amplia. Por ello, la calificación y tributación de los derechos de imagen es una cuestión ampliamente discutida por la doctrina y la jurisprudencia, sin que se haya llegado a una solución pacífica al respecto.

Los derechos de imagen se califican en primer lugar como rendimientos de capital mobiliario en el Art.25.4 d) de la LIRPF (incluido en la Subsección 2ª “Rendimientos del Capital Mobiliario” de la Sección 2ª “Rendimientos del Capital”, dentro del Capítulo II “Definición y determinación de la renta gravable”, que a su vez está contenido en el Título III, cuya rúbrica es “Determinación de la base imponible”). El citado precepto dice así: *“Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”*.

Se puede indicar por tanto que este es, a la luz del artículo 25.4 d) de la LIRPF, el tratamiento tributario habitual de los derechos de imagen en los casos en que los rendimientos que se obtengan procedan de la cesión del derecho, el consentimiento o autorización para su uso. Aunque la LIRPF incluye estas tres menciones (cesión, consentimiento y autorización), para autores como MENENDEZ MORENO (2000) son términos equivalentes que se refieren a *“los permisos concedidos a un tercero para explotar la imagen durante un periodo de tiempo y a cambio de un precio cierto.”*<sup>37</sup> La autorización y el consentimiento son distintos modos de cesión, pero no incluyen ningún tipo de matiz diferenciador.

---

<sup>37</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. 2000. *Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, en CAAMAÑO ANIDO, M. Á. [ET AL.] *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid: Lex Nova, p.631.

Asimismo, PLAZA DE DIEGO (2005) indica que el consentimiento expreso, la autorización procedente del titular del derecho y la cesión de la explotación comercial de la imagen son equivalentes al consentimiento recogido en el Art. 2.2 de la LO 1/1982<sup>38</sup>, con lo que constituyen causas de exclusión de la antijuridicidad de la actuación.<sup>39</sup>

Otro hecho relevante a destacar es el enunciado con el que comienza el Art.25.4 LIRPF, “Otros rendimientos del Capital Mobiliario”. Aunque los caracteres y notas diferenciadoras de los rendimientos del capital serán analizadas de forma más detallada en el siguiente epígrafe, no parece que los derechos de imagen presenten las mismas cualidades como elementos patrimoniales de capital que el resto de los rendimientos de capital analizados en el Art.25 de la LIRPF. Por ello, se puede indicar que los derechos de imagen están contenidos en este artículo junto a otros derechos como la propiedad intelectual, la prestación de asistencia técnica y el arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas por razones más bien de política legislativa. Asimismo, su tratamiento tributario dentro de la LIRPF es diferente al resto de rendimientos del capital mobiliario, puesto que mientras los tres primeros supuestos del artículo 25 se integran en la base imponible del ahorro (con un tratamiento fiscal mucho más atenuado), los rendimientos del capital del Art.25.4 “Otros rendimientos del capital” se integran en la base imponible general, sometida a tipos de gravamen generales, que como es sabido, son superiores.

Hay algunos casos en los que los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen no se califican como rendimientos del capital mobiliario. Esto se establece en el Art.25.4d) *in fine*, “*salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica*”. De esta mención se desprende que en los casos en que los derechos de imagen sean utilizados por el titular del derecho en el ámbito de una actividad económica serán calificados

---

<sup>38</sup> Este precepto indica lo siguiente: “No se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviere expresamente autorizado por ley o cuando el titular del derecho hubiese otorgado al efecto su consentimiento expreso.”

<sup>39</sup> PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. “Fiscalidad del derecho a la propia imagen...” *op.cit*, p. 83.

como rendimientos de actividades económicas. Esta es la segunda posibilidad que contempla la LIRPF para calificar a efectos fiscales los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen.

Los rendimientos de actividades económicas se definen en el Art. 27 de la LIRPF (incluido en la Sección 3ª “Rendimientos de actividades económicas” del Capítulo II “Definición y determinación de la renta gravable” que a su vez está contenido en el Título III, cuya rúbrica es “Determinación de la base imponible”) como *“aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

El hecho característico de que un rendimiento se considere como actividad económica y no como capital o trabajo, es la posibilidad que tiene el titular de la actividad de ordenar por cuenta propia los medios de producción y/o los recursos humanos. De acuerdo con MENENDEZ MORENO (2000), el hecho fundamental radica en que *“el propio titular lleva a cabo la explotación económica de este derecho de imagen por su cuenta y riesgo”*<sup>40</sup>, utilizando para ello los factores de producción de trabajo y/o capital sobre los que tiene plena disponibilidad. Este es el caso de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, empresarios individuales cuyo rendimiento es gravado por el impuesto de la renta y no por el impuesto de sociedades.

Otro aspecto relevante en esta delimitación es la finalidad de las actividades económicas, recogida en el Art. 27.1 *in fine* de la LIRPF. En este sentido, este precepto indica que son rendimientos de actividades económicas los obtenidos tras la ordenación por cuenta propia de los factores trabajo y capital *“con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”* Esto significa que para que estos rendimientos se califiquen como rendimientos de actividades económicas, se requiere una finalidad lucrativa en el desempeño de esas actividades económicas y la participación en el mercado de bienes y

---

<sup>40</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. 2000. *“Los derechos de imagen en la nueva Ley ...” op.cit., p.631.*



servicios. Este hecho es diferencial en relación con los rendimientos del capital mobiliario, puesto que estos se obtienen por la mera titularidad de elementos patrimoniales, sin necesidad de que se destinen a una finalidad económica o empresarial.

Un ejemplo que puede clarificar la explicación es el que se ha apuntado en conversaciones con el tutor MENENDEZ MORENO. Este autor destaca el caso de un deportista profesional participante de un deporte individual, como puede ser un tenista o un boxeador. En este caso, el tenista recibe unos rendimientos por jugar al tenis en diferentes torneos y los premios que reciba por ganarlos. No obstante, dentro de esos rendimientos se le incluye lo que percibe por ceder su imagen para ser televisado en diferentes canales o por la publicidad de su vestimenta. Indudablemente, la imagen del tenista es un elemento necesario (elemento afecto a la actividad económica) en el desarrollo de su empleo, pues está vinculado ineludiblemente con los rendimientos que obtenga (un tenista como Rafael Nadal, en el top 10, obtendrá unos rendimientos superiores a los que puede cobrar un tenista desconocido) y eso es porque gran parte de los rendimientos se los da el “caché” generado por su trayectoria como deportista, que es en su opinión, lo que le reporta valor a su imagen. Como un tenista es un trabajador por cuenta propia (ya que dispone plenamente de sus factores de trabajo y capital), sus rendimientos serán calificados como rendimientos de actividades económicas a los efectos del Art.25.4d) in fine y Art. 27 de la LIRPF.

La tercera referencia a los derechos de imagen en la LIRPF es la relativa a la imputación de rentas del Art.92 LIRPF bajo la rúbrica “imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen” (incluido en la sección 4ª Derechos de imagen dentro del Título X Regímenes especiales). Este precepto *“tiene por objeto evitar la elusión de la progresividad por aquellos contribuyentes que pueden canalizar una parte importante de su actividad (por sus derechos de imagen) a través de la contraprestación por la cesión a terceros de sus derechos de imagen.”*<sup>41</sup> En definitiva, se trata de evitar que aquellos artistas o deportistas que obtienen unos rendimientos elevados por la cesión de los derechos de

---

<sup>41</sup> GARCÍA BERRO. F. “Capítulo III: *El impuesto sobre la renta ...*” *op.cit.*, p.257.

imagen, declaren los mismos a través de una sociedad interpuesta gravada por el IS (impuesto proporcional), eludiendo la progresividad del IRPF.

El primer apartado de este artículo (Art. 92.1) establece las tres circunstancias que tienen que concurrir para que el contribuyente, titular del derecho de imagen cedido, impute la renta correspondiente al rendimiento obtenido en la base imponible general del IRPF. Estas circunstancias son:

*“a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.*

La primera circunstancia que se ha de dar es que se produzca la cesión del derecho a la explotación a la imagen. Como indica PLAZA DE DIEGO (2005),<sup>42</sup> el precepto no indica que el otorgante del consentimiento tenga que ser residente en España en el momento de prestar ese consentimiento, puesto que el precepto indica que es indiferente si en ese momento era o no contribuyente. Lo mismo ocurre con el receptor del consentimiento, que puede ser residente o no serlo, eso es indiferente a efectos de la imputación. En cualquier caso, el titular del derecho de imagen ha de ser residente en el momento de la imputación de rentas puesto que, si no lo es, no sería contribuyente del IRPF.

*b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.*

Este segundo requisito se refiere a la existencia de una relación laboral entre el titular del derecho a la imagen con una entidad que no ha de ser la cesionaria de los derechos de imagen a efectos del anterior requisito. Este es el caso del deportista profesional de un deporte de tipo colectivo (futbolista, jugador de baloncesto, etc) que mantiene una relación laboral con su club y a su vez es probable que haya cedido sus derechos de imagen a una entidad diferente. Por tanto, los deportistas profesionales cuyos rendimientos de imagen tributen conforme al Art.25.4 d) in fine como rendimientos de actividades económicas, no

---

<sup>42</sup> PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *“Fiscalidad del derecho a la propia imagen...” op.cit.*, p. 137.

están sometidos al régimen de imputación de rentas de este Art.92 LIRPF, puesto que no tienen relación laboral con el que les paga por desempeñar ese deporte individual (tenis, boxeo, etc).

*c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.”*

Este tercer requisito establece la necesidad de vinculación entre la entidad cesionaria de la explotación de los derechos de imagen mencionada en el primer requisito de este precepto con la parte contratante del deportista que, siguiendo el ejemplo antedicho, sería el club deportivo. Como establece el precepto, puede ser tanto la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral como cualquier otra persona vinculada con esta conforme al Art.16 de la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS), que indica que la vinculación de las entidades o personas parte de la relación contractual y la entidad o persona cesionaria de los derechos de imagen debe ser la siguiente: “(..) *entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.*”

Junto a estos requisitos, para que se considere una imputación de rentas, es necesario que se cumpla con la previsión que contiene el segundo apartado del Art. 92 LIRPF y que dice así: “*La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados*”. Por tanto, aunque el precepto no es del todo claro, se requiere que los rendimientos del trabajo declarados en ese periodo sean superiores al

85 por ciento de la cantidad obtenida por la suma de los rendimientos del trabajo y la contraprestación a cargo de la persona o entidad con la que el titular del derecho de imagen mantiene la relación laboral.

Un supuesto similar a la imputación de rentas pero que presenta cierta particularidad es el caso del régimen de transparencia fiscal internacional que contiene el Art.91 LIRPF. Según GARCÍA BERRO (2009) este régimen “*trata de eludir la progresividad del IRPF, mediante la interposición de sociedades con el único propósito de utilizarlas como sujeto de imputación de las rentas que, de otro modo, obtendrían los socios de las mismas.*”<sup>43</sup> El presupuesto de hecho es por tanto muy similar al de la imputación de rentas, con la única diferencia que se trata de evitar no solo que se tribute mediante sociedad interpuesta, sino también que esa sociedad tenga su domicilio fiscal en un estado con un tratamiento fiscal más favorable, los denominados paraísos fiscales.<sup>44</sup>

Este régimen se aplica a las entidades no residentes en territorio español que cumplan con los requisitos establecidos en el Art.91.1 LIRPF.<sup>45</sup> El apartado referente a los derechos de imagen es el apartado 91.3 de la LIRPF en su apartado d), que indica que se imputarán las rentas positivas procedentes de la “*propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los*

---

<sup>43</sup> GARCÍA BERRO. F. “Capítulo III: *El impuesto sobre la renta ...*” *op.cit.*, p.257.

<sup>44</sup> Según la RAE: un paraíso fiscal es el “territorio caracterizado por su baja o nula tributación, la ausencia o escaso número de convenios para evitar la doble imposición y la falta de un efectivo intercambio de información fiscal con otros estados.”

<sup>45</sup>Art.92.1 LIRPF: a) *Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.*

*El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.*

b) *Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.*

*términos establecidos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley.*” Sin embargo, en aquellos casos en los que sea de aplicación el régimen de imputación de rentas que se ha analizado anteriormente, no se aplicará el régimen del Art.91 LIRPF, ya que el Art.92 se aplica también a entidades no residentes. Por lo tanto, ambos preceptos son excluyentes entre sí y se refieren en cuanto a los derechos de imagen a una misma realidad: la tributación de los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen a través de una sociedad interpuesta residente o no residente (en el caso del Art.92) y no residente (Art.91). No obstante, a pesar de que ambos preceptos se refieren a situaciones que pueden tener la misma finalidad, como se ha observado, son situaciones muy distintas en cuanto a su configuración.

La última mención que recoge la LIRPF en relación con los derechos de imagen, es la referente a la indemnización que se obtiene por los daños y perjuicios producidos por la vulneración del derecho fundamental a la propia imagen. Lo anteriormente analizado se refiere al derecho legal patrimonial de explotación de la imagen, pero la indemnización que recoge el Art.7 de la LIRPF cuya rúbrica es “rentas exentas” (incluido en el Capítulo I Hecho imponible y rentas exentas dentro del Título I “sujeción al impuesto: aspectos materiales, temporales y personales), se refiere al derecho fundamental a la propia imagen que regula el Art.18.1 de la CE. Como establece el apartado d) del citado Art. 7, son rentas exentas, *“las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.”*: Por ello, la indemnización determinada legal o judicialmente por el ejercicio de la facultad negativa del derecho fundamental a la propia imagen queda recogida por los supuestos de rentas exentas del IRPF, de manera que, aun realizándose el hecho imponible, esta renta obtenida no forma parte de la base del IRPF.

### **3. Otras posibles calificaciones legales de los derechos de imagen no contempladas en la LIRPF.**

Como ya se ha comentado anteriormente, esta calificación legal de los derechos de imagen ha recibido numerosas críticas doctrinales. El problema principal radica en el carácter polisémico del concepto derecho de imagen, que, a pesar de referirse a situaciones diferentes, se califica a efectos tributarios de la misma manera. Este concepto cubre tanto la indemnización obtenida por la vulneración del derecho fundamental a la propia imagen, la contraprestación recibida por los derechos de imagen en el ámbito de una relación laboral, así como la cesión de los derechos de imagen a un tercero para su explotación comercial.

Para algunos autores como MENENDEZ MORENO (2000) el problema radica en que no se ha establecido la regulación del IRPF en base a como se produce la patrimonialización del derecho de imagen, es decir, en base a como se generan esos rendimientos económicos.

En este sentido, es oportuno resaltar la acertada diferenciación que hace MENENDEZ MORENO (2000) sobre el contenido de la imagen que es objeto de explotación económica, ya que, los rendimientos generados por la imagen de una persona pueden corresponder con la “imagen que se tiene” o la “imagen por lo que hacen.”<sup>46</sup> Mientras que la “imagen que se tiene” corresponde a los estrictos atributos físicos de una persona y a la atractiva forma de expresar o mostrar una imagen, y se puede comercializar de diversos modos, como a través de una marca, un perfume o un anuncio publicitario; “la imagen por lo que hacen” se corresponde más bien con la imagen lograda por esa persona debido a aquellas cualidades técnicas o habilidades que en determinadas profesiones producen un rendimiento más allá del propio trabajo. Por ello, mientras que una modelo fotográfica genera ese rendimiento por la atractiva forma de expresar su imagen (imagen que tiene), un deportista profesional o un actor lo genera por ser protagonista de actividades con gran repercusión social, como consecuencia de

---

<sup>46</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. 2000. “*Los derechos de imagen en la nueva Ley...*” *op.cit.*, p.631.

la imagen lograda por las cualidades técnicas o habilidades que tiene y no por tener una imagen especial strictu sensu.<sup>47</sup>

Este y otros autores consideran que al referirse a dos significados distintos del concepto imagen, sería más acertado en algunos casos la calificación de los derechos de imagen como rendimientos del trabajo. De acuerdo con MENENDEZ MORENO (2000) deberían ser calificados como rendimientos del trabajo aquellos rendimientos obtenidos por la imagen de una persona a quien físicamente pertenezca la imagen, es decir, aquellos casos en los que en la misma persona coincidan la titularidad del derecho económico patrimonial a la explotación de la imagen y el derecho fundamental a la propia imagen del Art.18.1 CE.<sup>48</sup> No obstante, la calificación como rendimientos del capital es correcta cuando un tercero, siendo titular del derecho del contenido patrimonial del derecho de imagen (porque se le ha cedido o autorizado su explotación), no es titular del derecho fundamental, ya que no le pertenece físicamente la imagen. En este sentido, se asimilaría a los rendimientos por la propiedad intelectual a los que se refiere el Art.25.4 a), *“a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor,”* y que tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario.

En cuanto a los rendimientos del trabajo, son definidos en el Art.17.1 LIRPF (incluido en la Sección 1ª Rendimientos del trabajo dentro del Capítulo II titulado “definición y determinación de la renta gravable” en el Título III Determinación de la base imponible) como *“todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.”* Aunque el propio precepto menciona en sus sucesivos apartados las diferentes rentas consideradas como rendimientos del trabajo y no incluye expresamente a los rendimientos obtenidos por los derechos de imagen, es importante resaltar que estos rendimientos quedan implícitamente reconocidos a través de la mención

---

<sup>47</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. 2000. *“Los derechos de imagen en la nueva Ley...” op.cit.*, p.632.

<sup>48</sup> *Ibidem*, p.633.

*“contraprestaciones que deriven indirectamente de la relación laboral cualquiera que sea su denominación y naturaleza.”*

Es posible encontrarse con distintas situaciones en los que, dándose una relación laboral, se genera un rendimiento por los derechos de imagen de ese trabajador, como el caso de los modelos que trabajan para una agencia de modelos y que se analizará posteriormente.

Por un lado, puede darse de forma independiente un contrato laboral y un contrato de cesión de los derechos de imagen con el mismo empleador. Si se diera esta situación, para PLAZA Y JABAT (1997) *“la utilización de la imagen que es inherente a un contrato de trabajo conlleva de modo necesario el carácter salarial de la contraprestación pactada con los deberes tributarios a ella anejos. Y ello será así, aunque los convenios colectivos y los contratos laborales distingan entre las retribuciones por el trabajo prestado y las retribuciones por el derecho de imagen.”*<sup>49</sup> Por ello, debería ser tratado y calificado como un rendimiento del trabajo (rendimiento salarial), como ocurriría en el caso de los deportistas de deportes colectivos, aunque los contratos de cesión de la imagen y el contrato laboral sean independientes. Lo que prima es el origen de la patrimonialización del derecho y en este caso procede de la misma actividad profesional.

Por otro lado, si como indica MENENDEZ MORENO (2000) *“la cesión del derecho de imagen es consecuencia implícita en su contrato de trabajo, en el cual la relación laboral comprenda solamente de forma tácita esta cesión del derecho de imagen”*<sup>50</sup> no hay duda de que el rendimiento obtenido por la cesión del derecho de imagen es una parte del salario del titular del derecho y que, por tanto, se debería calificar como rendimiento del trabajo. Un ejemplo ilustrativo al respecto es el de un presentador de televisión, que está en antena prestando su imagen a una cadena de televisión y cuyo rendimiento por la explotación patrimonial de su imagen forma parte del salario que percibe. Si se aplica la

---

<sup>49</sup> PLAZA y JABAT, S. 1997. “El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”, en Crónica Tributaria, Madrid, instituto de Estudios Fiscales, nº 81, p. 95.

<sup>50</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. 2000. “Los derechos de imagen en la nueva Ley...” *op.cit.*, p.634.



regulación del IRPF, estas situaciones carecen de sentido, puesto que la misma actividad profesional genera un rendimiento del trabajo por el salario percibido y un rendimiento del capital mobiliario a los efectos del Art.25.4 d) cuando en la mayor parte de los casos no se pueden disociar unos y otros rendimientos, puesto que se generan por el trabajo del presentador.

Uno de los casos más habituales en los que se produce la cesión del derecho de imagen es el caso del deporte profesional. El RD 1006/1985, de 26 de junio regula la relación laboral entre los deportistas profesionales y sus respectivos clubs. En este sentido, el Art.1 de este decreto establece el carácter de relación laboral especial<sup>51</sup> que tiene esta profesión.

En cuanto a los rendimientos generados por la cesión de los derechos de imagen, el Art.7.3 del RD 1006/1985 indica que: *“En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente Real Decreto.”* De acuerdo con FALCÓN Y TELLA (1999) *“es irrelevante la naturaleza de la percepción, basta que se trate de una percepción entregada al trabajador directamente por el empresario, aunque sea al margen del conjunto de trabajo, siempre que exista cierta relación, aunque sea indirecta.”*<sup>52</sup>

Como ejemplo de convenio colectivo, se puede citar el Art.28 del convenio colectivo de 23 de noviembre de 2015 que regula el Fútbol Profesional, *“para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la*

---

<sup>51</sup> El Art.2.1 del Estatuto de los Trabajadores establece los supuestos de relación laboral especial, que son los casos en los que la relación laboral se regula conforme a las especialidades de su regulación propia y no por el Estatuto de los Trabajadores.

<sup>52</sup> FALCÓN Y TELLA, R. 1999. *El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas*. En FERNÁNDEZ HERRERO, E. (Dir.); GOROSPE OVIEDO, J. (Coord.) *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Civitas, pp. 230-231.

*cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD.*" Para el fútbol profesional, los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen cuando se exploten en el propio nombre del futbolista tendrán la consideración de concepto salarial y, en definitiva, de rendimiento del trabajo conforme al Art. 17.1 LIRPF. Por contra, PLAZA Y JABAT (1997)<sup>53</sup> considera que al ser el derecho de imagen un derecho personalísimo e individual, cuyo consentimiento depende exclusivamente de su titular, no pueden ser objeto de negociación colectiva y la interpretación de estos convenios ha de ser restrictiva.

Este planteamiento ha sido confirmado por la jurisprudencia recogida en algunas sentencias como la sentencia de 14 junio de 1993 del TSJ del País Vasco, que reconoce el carácter salarial de las prestaciones por derechos de imagen pactadas en un contrato celebrado directamente entre un jugador profesional de baloncesto y su club.

Otro caso problemático discutido en la actualidad es el de la naturaleza de los rendimientos generados por los derechos de imagen de las modelos de pasarela. En este sentido, ha habido interpretaciones jurisprudenciales recientes en Francia y Reino Unido que consideran que el rendimiento que generan por su trabajo y en concreto, por su imagen puede ser calificado como un derecho de propiedad intelectual.<sup>54</sup> Esto se debe a que se esgrime que las modelos de pasarela interpretan un papel como si fueran actrices o cantantes y que, por tanto, se debería proteger la propiedad intelectual de dicha interpretación. En el caso de España, el Art. 105 del RDL 1/1996 de Propiedad Intelectual define a intérprete como la *"persona que ... represente ... recite, interprete o ejecute una obra, en cualquier forma."* Si se atiende a esta interpretación jurisprudencial procedente de Francia y Reino Unido, no habría conflicto a priori en la calificación de estos rendimientos, puesto que los derechos de propiedad intelectual se califican como rendimientos del capital mobiliario al amparo del Art. 25.4 a) de la

---

<sup>53</sup> PLAZA y JABAT, S: "El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario", en Crónica Tributaria, Madrid, instituto de Estudios Fiscales, nº 81, p. 95.

<sup>54</sup> Portal Togas.biz. "Modelos de pasarela ... Interpretan un papel?... ¿Tienen derechos de propiedad intelectual?". Disponible en: <http://togas.biz/articulos/articulo-profesionales-modelos-de-pasarela-interpretan-un-papel-tienen-derechos-de-propiedad-intelectual/>

LIRPF, pero únicamente cuando es un tercero el que percibe esos rendimientos, como ocurre con los derechos de autor de un libro. Por ello, en el caso de que la modelo obtenga esos rendimientos por sí misma estos serán calificados como rendimientos del trabajo (si trabaja para una agencia de modelos en el marco de una relación laboral) o rendimientos de actividad económica en el caso de las modelos freelance, que actúan por cuenta propia.

En definitiva, aunque la solución dista de ser pacífica, parece claro que la regulación del IRPF es insuficiente, puesto que se da el mismo tratamiento tributario como rendimiento del capital mobiliario a dos situaciones muy diferenciadas: la cesión del derecho patrimonial a la imagen por parte del propio titular en el marco de una relación laboral y la cesión del derecho patrimonial a la imagen a través de un tercero. Mientras que la segunda situación se trata indudablemente de un rendimiento del capital mobiliario asimilado a otros derechos en manos de terceros como el derecho de propiedad intelectual o propiedad industrial, aquellos rendimientos obtenidos en el marco de una relación laboral, esto es, en los casos en los que el titular del derecho de imagen realiza una actividad laboral y es la empresa quien proporciona los medios humanos y de capital, deberían ser calificados como rendimientos del trabajo del Art.17.1 LIRPF, independientemente de que se cobren como retribución salarial o como una retribución independiente, ya que lo fundamental es el origen de su patrimonialización.

En último lugar, se ha de comentar la posibilidad de que la indemnización generada por la vulneración del derecho fundamental a la propia imagen pueda calificarse como una ganancia patrimonial no derivada de transmisión en la parte no exenta que excede de la indemnización por la vulneración del derecho fundamental a la imagen, a efectos de lo indicado en el Art.7 d) LIRPF.

La parte que supere la cuantía determinada legal o judicialmente no estará exenta y se calificaría como una ganancia patrimonial definida en el Art. 33.1 LIRPF: *“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se*

*califiquen como rendimientos.*” Al ser una ganancia patrimonial no derivada de una transmisión, sino derivada de una alteración en el patrimonio del contribuyente, se integra en la base imponible general como indican los anteriormente citados Art. 45 y 46 de la LIRPF.

## IV. LA CONFIGURACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL EN LA LIRPF

### 1. Características generales de los rendimientos del capital.

Una vez que se han analizado las distintas calificaciones que reciben los rendimientos producidos por la explotación de los derechos de imagen, es preciso analizar de forma más pormenorizada lo referente a los rendimientos de capital, pues es esta la calificación fundamental de los rendimientos obtenidos por la cesión (entendida como cesión, autorización y consentimiento) del derecho patrimonial a la imagen de una persona.

Como punto de partida, se debe hacer referencia al origen de la denominación de los rendimientos de capital. Para los economistas clásicos (Adam Smith, David Ricardo, Thomas Malthus, etc)<sup>55</sup> los factores de producción necesarios para llevar a cabo una actividad económica eran tres: la tierra, el trabajo y el capital. En este sentido, se puede indicar que los rendimientos de capital se refieren a este tercer factor productivo, que se puede definir según la RAE como *“factor de producción constituido por inmuebles, maquinaria o instalaciones de cualquier género, que, en colaboración con otros factores, principalmente el trabajo, se destina a la producción de bienes.”*

En esta definición se pueden destacar notas características del capital como factor productivo, puesto que se refiere a los inmuebles, maquinaria e instalaciones utilizadas en la producción de bienes y además son complementarios al factor de producción trabajo. Por ello, mientras que el factor de producción capital se refiere a los medios materiales o elementos patrimoniales que tiene un trabajador para producir, el factor trabajo se refiere a la fuerza física y personal del trabajador. Esta diferenciación, aunque proceda de la Economía Clásica, es fundamental para entender las diferencias existentes entre los distintos rendimientos (trabajo, capital y actividades económicas) en los que se divide, a efectos de clasificación y cuantificación, la renta obtenida por los

---

<sup>55</sup> La economía clásica fue una corriente de pensamiento de los siglos XVIII y XIX, que trató de explicar la teoría económica desde un punto de vista liberal “laissez faire” y que sentó las bases del capitalismo económico.

contribuyentes en el IRPF. Por ello, mientras que los rendimientos del trabajo cuantifican las rentas obtenidas en el ejercicio del factor trabajo, los rendimientos del capital cuantifican las rentas obtenidas a través de los medios de capital y elementos patrimoniales empleados en la producción, y los rendimientos de actividades económicas se refieren a la combinación de ambos factores productivos, trabajo y capital, puesto que como ya se ha indicado en el epígrafe anterior, el titular de la actividad económica tiene plena disposición sobre ambos factores productivos.

Esta es la clasificación que hacen los economistas clásicos en cuanto a los factores productivos. No obstante, es necesario acudir a la regulación del IRPF para analizar el concepto y caracteres de los rendimientos del capital.

Los rendimientos del capital se definen de forma genérica en el Art.21.1. I de la LIRPF: *“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.”* Esta definición de los rendimientos de capital destaca los aspectos básicos de los mismos y que son los siguientes: proceden de elementos patrimoniales (bienes o derechos); la causa por la que se grava al contribuyente es por la titularidad de los mismos; y por último, establece criterios delimitadores respecto a los rendimientos de actividades económicas (no afección), y respecto a las ganancias y pérdidas patrimoniales como indica el segundo párrafo de este precepto y se analizará más adelante.

En cuanto a la característica de ser elementos patrimoniales es preciso hacer alguna aclaración. Esta definición nos evoca al concepto ya discutido anteriormente de patrimonio, que es entendido por autores como MENENDEZ MORENO (2019) como *“el conjunto de bienes y derechos de que es titular una persona en un momento determinado”*<sup>56</sup>, apuntando asimismo *“la estrecha relación entre la renta y el patrimonio”*, ya que entre ellas hay una sucesión cronológica, puesto que cuando estos bienes y derechos se adquieren en un

---

<sup>56</sup> MENENDEZ MORENO, A. 2019. *“Derecho Financiero y Tributario...” op.cit.*, p.121.

periodo de tiempo se gravarán como renta y pasado ese periodo, si siguen en el patrimonio del contribuyente, se grava la titularidad de los mismos. El IRPF no grava el patrimonio del contribuyente, sino que es el Impuesto de Patrimonio el que grava la titularidad de los elementos patrimoniales u otros impuestos como el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), que grava el patrimonio circulante.

El Impuesto de Patrimonio se regula a través de la ley 19/1991, de 6 de junio. En su Art.1.2 se incluye una definición de patrimonio: *“a efectos de este impuesto constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.”* Tanto la definición que contiene la LIRPF en su Art.21 como esta definición son muy similares, aunque hay que destacar que el citado Art.1.2 Ley 19/1991 no incluye la mención de elemento patrimonial, pues se refiere a esta categoría como bien y derecho de contenido económico. Por ello, un elemento patrimonial se puede definir como todo bien o derecho con contenido económico que forma parte de un patrimonio. Además, hay un dato muy relevante en relación con este impuesto, ya que los rendimientos de capital los producen los bienes de naturaleza patrimonial que se relacionan en el Impuesto de Patrimonio. No obstante, la imagen se califica como rendimiento de capital cuando no es un derecho de contenido económico de los gravados por el Impuesto de Patrimonio. Este es un signo más de que la calificación de los derechos de imagen como rendimientos del capital no es en todo caso adecuada.

La segunda nota característica que se ha mencionado es la titularidad de los elementos patrimoniales, siendo este el criterio delimitador utilizado para determinar en qué casos se debe gravar a una persona por un rendimiento de capital. En este sentido, cuando el contribuyente sea titular de un bien o derecho de contenido económico (elemento patrimonial) el rendimiento que esa titularidad genere será gravada como rendimiento de capital a efectos de la LIRPF. Aquí es donde reside la diferencia fundamental con el Impuesto de Patrimonio, puesto que mientras que el Impuesto de Patrimonio grava por la

titularidad del elemento patrimonial, el IRPF grava por la renta que ese elemento patrimonial genera en un periodo determinado.

La titularidad de un bien o derecho es de forma general similar al derecho de propiedad de ese bien o derecho, o lo que es lo mismo, aquel que es titular se entiende normalmente que es propietario de ese bien o derecho. Con un objetivo clarificador, la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, en su Art.7 establece distintos criterios para imputar la titularidad de los elementos patrimoniales. En su primer apartado indica que: *“los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración”*, lo que supone que el criterio a tener en cuenta para determinar la titularidad jurídica de un elemento patrimonial dependerá de las normas aplicables a cada caso, lo que supone una remisión a normas de distinta naturaleza. Asimismo, como criterio de cierre, el Art.7.4 de la ley del Impuesto de Patrimonio recoge una presunción iuris tantum de titularidad, indicando que *“cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.”* Por tanto, se acudiría a los registros fiscales (Catastro inmobiliario) u otros de carácter público como el Registro de la Propiedad, el Registro Mercantil y el Registro Civil.

La última cuestión referida a las notas configuradoras de los rendimientos de capital es lo relativo a su delimitación negativa, es decir, por diferenciación con los rendimientos de actividades económicas y con las ganancias y pérdidas patrimoniales.

En cuanto a los rendimientos de actividades económicas, es el propio Art.21.1 de la LIRPF el que establece el criterio delimitador al indicar que son rendimientos del capital los elementos patrimoniales que no estén afectos a la actividad económica. Como ya se ha indicado anteriormente, los rendimientos de actividades económicas combinan trabajo y capital y de ahí que algunos elementos patrimoniales puedan formar parte de esa actividad económica, como un despacho profesional o el derecho de propiedad industrial al que se refiere el



Art.25.4 b) de la LIRPF.<sup>57</sup> El elemento diferenciador es la afección de ese elemento patrimonial a la actividad económica, es decir, que el mismo sea necesario para la actividad económica y sea utilizado en el desempeño de esta.

En relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales, el criterio que establece el Art.21.1. II de la LIRPF es el siguiente, “*las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital.*” Esto significa que, aunque en principio todos los rendimientos generados por la titularidad de un elemento patrimonial se han de calificar como rendimientos de capital, no ocurre lo mismo con la renta que se obtiene por su transmisión. Sin embargo, en relación a algunos rendimientos del capital mobiliario recogidos en el Art.25.2 LIRPF (letras del Tesoro, bonos del estado, etc) el rendimiento de capital mobiliario se genera a través de su transmisión y, por tanto, como indica el Art. 21.2 LIRPF, es la ley la que indicará los casos en los que esas transmisiones se hayan de considerar como rendimientos de capital y no como ganancias o pérdidas patrimoniales. En estos casos, no se grava el valor patrimonial de estos bienes o derechos, sino el incremento o rendimiento generado por su transmisión.

Aparte de este criterio, se pueden citar otros criterios delimitadores no tan obvios como el comentado. Es lo referido a la presunción de onerosidad<sup>58</sup> que recoge el Art.6.5 LIRPF, “*se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.*” Por tanto, los rendimientos de actividades

---

<sup>57</sup> El Art 29.1 de la LIRPF hace una enumeración de elementos patrimoniales susceptibles de ser elementos afectos a la actividad económica, “a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente; b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica; c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.”

<sup>58</sup> Es una presunción “iuris tantum”, lo que supone que salvo prueba en contrario que demuestre que no ha habido contraprestación por esas prestaciones de bienes y servicios, estas se valorarán al valor de mercado o en el caso de los intereses, al interés legal del dinero a la luz de lo que indica el Art.40 LIRPF.

económicas y las ganancias y pérdidas patrimoniales no están sujetas a esta presunción de onerosidad. Asimismo, el Art.29.1 c) de la LIRPF en relación con los elementos patrimoniales afectos indica que *“en ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros,”* que son, como se analizará a continuación, rendimientos de capital mobiliario recogidos en el Art.25.1 de la LIRPF.

## **2. Las características de los rendimientos de capital mobiliario.**

Los rendimientos del capital pueden ser a su vez de dos tipos, como establece el Art.21.2 de la LIRPF: *“En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:*  
*a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente;*  
*b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.”*

Los primeros se refieren a los denominados como rendimientos del capital inmobiliario que recoge el Art. 22 de la LIRPF<sup>59</sup> y los segundos referidos a los rendimientos de capital mobiliario, regulados en los artículos 25 y 26 de la LIRPF. Son estos últimos, formados por bienes y derechos de “carácter mobiliario”, los que se van a analizar en profundidad, puesto que como ya se ha destacado a lo largo del trabajo, es donde se incluyen los rendimientos obtenidos por la cesión para la explotación del derecho patrimonial a la imagen.

Los rendimientos de capital mobiliario se regulan en los Art.25 y 26 de la LIRPF, dentro de la Subsección 2ª “Rendimientos del Capital Mobiliario” de la Sección 2ª “Rendimientos del Capital” dentro del Capítulo II “Definición y determinación de la renta gravable” que a su vez está contenido en el Título III, cuya rúbrica es “Determinación de la base imponible.” Una vez indicadas las notas configuradoras de los rendimientos de capital en general conforme al

---

<sup>59</sup> Art.22.1 LIRPF: “Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.”

Art.21 LIRPF, los rendimientos de capital mobiliario se pueden definir como “toda contraprestación o utilidad, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que derive directa o indirectamente de elementos patrimoniales de carácter mueble, que no estén afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.”<sup>60</sup>

Mientras que el Art.25 de la LIRPF se refiere a la enumeración de los casos en los que las contraprestaciones obtenidas son susceptibles de tributar como rendimientos de capital, siendo este el precepto que recoge las notas configuradoras de los rendimientos de capital mobiliario; el Art. 26 de la LIRPF se refiere a los gastos deducibles y reducciones aplicables, cuestión que será abordada en el subapartado IV.3.2.

El Art.25 de la LIRPF se subdivide en 4 apartados referentes a los distintos rendimientos o contraprestaciones que se califican como rendimientos de capital: el apartado 1 contiene los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidad, el apartado 2 se refiere a los rendimientos derivados de la cesión de capitales a terceros, el apartado 3 recoge los rendimientos derivados de seguros de vida, operaciones de capitalización y constitución de rentas y el último apartado, el apartado 4, recoge una variedad heterogénea de rendimientos, entre los que se encuentran los rendimientos derivados de la explotación de la imagen, bajo el título de “otros rendimientos del capital mobiliario”.

Para autores como GARCÍA BERRO (2009), *“los tres primeros grupos presentan cierta homogeneidad, pero el cuarto grupo tiene un contenido heterogéneo, e incluye una lista de rendimientos sin conexión entre sí, derivados de fuentes diversas.”*<sup>61</sup> Este autor se refiere a homogeneidad interna, puesto que dentro de los subgrupos que enumeran los apartados 1 a 3 del Art. 25, todos los rendimientos proceden de un origen común, pero en el caso del apartado 4 no hay conexión entre rendimientos tan diferentes como son por ejemplo, los

---

<sup>60</sup> CAZORLA PRIETO L.M. 2000. *Los rendimientos del capital mobiliario en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, en CAAMAÑO ANIDO, M. Á. [ET AL.] Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Valladolid: Lex Nova, p.346.

<sup>61</sup> GARCÍA BERRO. F. “Capítulo III: *El impuesto sobre la renta...*” *op.cit.*, p.168.

rendimientos por la explotación de los derechos de imagen y el subarrendamiento. Asimismo, “los tres grupos señalados tienen en común su integración en la renta del ahorro a partir de la Ley 35/2006”<sup>62</sup>, debido a que estos comparten un componente aleatorio (seguros, rendimiento variable de las acciones o valor de transmisión de la letra de cambio) y un carácter financiero, al ser operaciones de inversión destinadas en principio a facilitar la financiación tanto a las empresas como al Estado que canalizan el ahorro de los contribuyentes. Por ello, al ser parte del ahorro tienen un tratamiento fiscal más favorable. Sin embargo, los rendimientos que se recogen en el cuarto grupo no comparten estas notas configuradoras, integrándose para su cuantificación en la base imponible general, conforme a lo indicado en los artículos 45 y 46 de la LIRPF.

De estas afirmaciones se puede extraer una conclusión bastante clara, la inclusión del cuarto apartado como rendimientos del capital mobiliario se debe más bien a una razón de política legislativa que de tipo jurídico-tributaria, puesto que ni presentan puntos conexos entre sí, ni tienen el mismo tratamiento fiscal al integrarse en la base imponible general y no en la base imponible del ahorro. En definitiva, este apartado 4 parece más bien una especie de “cajón de sastre.”

Es conveniente analizar cada uno de los apartados de forma más detallada y profundizar así, en las diferencias que presentan estos rendimientos de capital mobiliario, ahondando en la idea de que esta calificación de los rendimientos por la cesión de los derechos de imagen como rendimientos de capital no es en todos los casos la más acertada.

El apartado 1 del Art.25 de la LIRPF recoge los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades, conteniendo una enumeración de los distintos casos que se pueden dar: “a) *los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad; b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del*

---

<sup>62</sup> GARCÍA BERRO. F. “Capítulo III: El impuesto sobre la renta...” *op.cit.*, p.168.

*trabajo personal; c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad; d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.; e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.”*

Todas estas tienen en común que son operaciones muy variadas (desde la cesión, el uso o la titularidad) sobre activos de carácter financiero relacionadas con las sociedades de capital. En ningún caso comprende las transmisiones de los activos que generan estos rendimientos, ya que estas se califican como ganancias patrimoniales. Otro criterio delimitador es el que menciona GARCÍA BERRO (2009) al indicar que *“se requiere que la causa de su percepción no sea la prestación de servicios a la entidad pagadora”*<sup>63</sup>, ya que, en este caso, se calificarían como rendimientos del trabajo a efectos del Art.17 LIRPF. A modo de ejemplo, se puede citar el caso de la participación en beneficios de la que pueden disfrutar los administradores de una sociedad, las cuales son una forma de retribución salarial y por lo tanto serían calificadas como rendimientos del trabajo conforme al Art.17.2. e) de la LIRPF.<sup>64</sup>

Los rendimientos derivados de la cesión de capitales a terceros están contenidos en el apartado 2 del Art.25 de la LIRPF. De acuerdo con CAZORLA PRIETO (2000), estos rendimientos se dividen en dos modalidades diferenciadas: por un lado, *“los rendimientos que derivan de una retribución pactada como remuneración por tal cesión, denominados rendimientos explícitos”*; y, por otro lado, *“los derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos*

---

<sup>63</sup> GARCÍA BERRO. F. “Capítulo III: *El impuesto sobre la renta...*” *op.cit.*, p.173

<sup>64</sup> Art.17.2 e) LIRPF: “Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.”

*de la captación de capitales ajenos, conocidos como rendimientos implícitos.*<sup>65</sup>

A continuación se analizan las diferencias entre los rendimientos explícitos y los rendimientos implícitos dentro de los rendimientos de capital mobiliario que regula el Art. 25.2 de la LIRPF.

En los rendimientos explícitos lo relevante es que se obtiene el rendimiento de forma periódica, normalmente pactada, en forma dineraria o en especie y separada del capital del que emana. El caso más paradigmático es el de los intereses generados por una cuenta corriente en una entidad bancaria. Estos rendimientos están contenidos en la letra a) del Art.25.2 de la LIRPF y son los siguientes: “*1.º Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores; 2.º La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros; 3.º Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra; 4.º Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.*”

Los rendimientos implícitos son aquellos definidos como “*títulos en cuya enajenación el rendimiento se obtiene en el mismo momento junto con el capital o que se devengan de forma irregular, ligados principalmente a las diferencias entre valor de adquisición y valor de transmisión.*”<sup>66</sup> Estos rendimientos se computan como la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, lo cual genera en muchos casos dudas al computarse de la misma forma que las ganancias patrimoniales. Como la LIRPF establece de forma clara que estas transmisiones son rendimientos de capital mobiliario a los efectos del ya analizado Art.21.1. II de la LIRPF, nunca se podrán calificar como ganancias patrimoniales, aunque el rendimiento grave la transmisión de activos. El Art.25.2

---

<sup>65</sup> CAZORLA PRIETO L.M. 2000. *Los rendimientos del capital mobiliario en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, en CAAMAÑO ANIDO, M. Á. [ET AL.] *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid: Lex Nova, p.355.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p.357.

b) los recoge expresamente: *“en el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.”*

Aunque se ha tratado de forma general el caso de los valores cuyo rendimiento se calcula por la diferencia entre el valor de transmisión y valor adquisición (letras del tesoro, bonos de deuda, etc), el precepto indica que en los casos de canje de valores (procedimientos de OPA, obligaciones convertibles, etc), el valor de canje a tener en cuenta será el de los valores que se reciba. Asimismo, siguiendo las pautas del Art.25.2 de la LIRPF, el valor de adquisición se aumentará por los gastos atribuibles a la adquisición y el valor de transmisión se minorará por los gastos imputables a la misma.

El tercero de estos rendimientos que forman el grupo de los rendimientos de capital mobiliario que integran la base imponible del ahorro, es el de los rendimientos derivados de seguros de vida, operaciones de capitalización y constitución de rentas. El Art.25.3 LIRPF contiene diferentes formas de operaciones de aseguramiento y de capitalización: seguros de capital diferido, seguros de renta diferidas inmediatas, seguros de rentas temporales inmediatas, seguros de rentas diferidas vitalicias o temporales, planes individuales de ahorro sistemático (PIAS) y rentas por imposición de capitales.

Las diferencias entre las distintas formas se deben a su naturaleza e influyen en la forma en la que se produce la cuantificación del rendimiento a imputar en la LIRPF. En cualquier caso, tienen en común el componente aleatorio, al ser operaciones de seguro y que gravan contingencias cuya realización no es cierta, y su carácter financiero al ser operaciones de inversión y ahorro para cubrir contingencias futuras.

De acuerdo con GARCÍA BERRO (2009), es pertinente delimitar estas operaciones en relación con otras que siendo similares no constituirán en ningún caso un rendimiento de capital mobiliario. En primer lugar, no son rendimientos del capital mobiliario aquellos rendimientos derivados de seguros que tengan la calificación legal de rendimientos del trabajo a efectos del Art.17.2 a) de la

LIRPF.<sup>67</sup> Tampoco son rendimientos de capital aquellas prestaciones en forma de capital cuyo beneficiario sea un tercero distinto del tomador o contratante del seguro, es decir, se requiere que las categorías de tomador y beneficiario se reúnan en una sola persona y que este sea el contribuyente del IRPF. En el caso en que sea un beneficiario el perceptor de esos rendimientos, estos no tributan por el IRPF, sino que forman parte del hecho imponible del ISD, al existir un desplazamiento patrimonial gratuito o sin contraprestación. Este mismo razonamiento se aplica a los casos de rentas diferidas.<sup>68</sup>

Por último, se ha de analizar el criticado y cuestionado apartado 4 del Art.25 de la LIRPF. Aunque en los epígrafes anteriores ya se ha analizado lo referente a la letra d), que contiene los rendimientos derivados de la cesión para la explotación de los derechos de imagen, conviene analizar el resto de los rendimientos contenidos en este apartado y así, comprobar sus semejanzas y diferencias con el precitado apartado d).

El Art. 25.4.a) de la LIRPF estipula que son rendimientos de capital mobiliario: *“los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.”*

Como indica GARCÍA BERRO (2009) a pesar de su indudable paralelismo, puesto que son ambos derechos de propiedad regulados por la Ley de Marcas y Patentes 17/2001, de 7 de diciembre, reciben un tratamiento diferente. Mientras

---

<sup>67</sup> Art.17.2 a) LIRPF: “1.<sup>a</sup> Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley; 2.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.; 3.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo; 4.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto; 5.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.”

<sup>68</sup> GARCÍA BERRO. F. “Capítulo III: *El impuesto sobre la renta...*” *op.cit.*, p.176



que los rendimientos obtenidos por la propiedad intelectual solo son rendimientos de capital mobiliario cuando el contribuyente no es el autor de la obra que ha generado ese derecho de propiedad sino un tercero (por ejemplo, sus herederos); en el derecho de propiedad industrial el criterio a seguir es el de su no afección a la actividad económica, independientemente de que el perceptor del rendimiento que genera ese derecho de propiedad sea el creador o no de la patente.<sup>69</sup>

Por ello, se ha de entender que los rendimientos derivados de un derecho de propiedad intelectual constituirán un rendimiento de actividad económica cuando son percibidos por su autor cuando el escritor o músico titular de un derecho de propiedad intelectual pueda disponer de los medios de producción y recursos humanos, desarrollando una actividad económica en la que los derechos de propiedad intelectual es un elemento afecto. También pueden ser calificados como un rendimiento del trabajo, cuando se generen rendimientos por derechos de propiedad intelectual en el marco de una relación laboral, como es el caso analizado de las modelos que trabajen para una agencia de publicidad o los componentes de una orquesta.

En el caso de los derechos de propiedad industrial, es indiferente el hecho de que el creador del derecho sea el perceptor del rendimiento, por lo que se califican como rendimientos de capital mobiliario tanto las concesiones de licencias de derecho de explotación a terceros como los rendimientos que genere esa patente y no se haya cedido. Por tanto, el criterio delimitador es la afección de ese derecho al desempeño de la actividad económica.

Ambos derechos presentan ciertas similitudes con los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen y serán objeto de análisis en el subapartado IV.3.1.

El Art.25 b) se refiere a los rendimientos *“procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.”* El concepto de asistencia técnica, aunque es amplio y comprende multitud de servicios de carácter heterogéneo, se puede definir como

---

<sup>69</sup> GARCÍA BERRO. F. “Capítulo III: *El impuesto sobre la renta...*”, *op.cit.*, p.176

*“aquel servicio que tiene por objeto la prestación de servicios a una empresa con la finalidad de transmitirle los conocimientos necesarios para el desarrollo o puesta en funcionamiento de un procedimiento de fabricación o para el empleo de una técnica de producción.”*<sup>70</sup> Se desprende de la literatura que este servicio de asistencia técnica es poco habitual actualmente en la práctica, así como que en los casos en los que se da se suele considerar como rendimiento de actividades económicas, puesto que este servicio suele estar afecto a la actividad económica de la persona física o jurídica que lo presta.

El Art.25.4c) recoge una amalgama de supuestos de arrendamientos y subarrendamientos, cuyos rendimientos serán calificados como rendimientos de capital mobiliario cuando sean *“procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.”* Este precepto trata de delimitar los casos en los que los rendimientos son de capital mobiliario o de capital inmobiliario, ya que el arrendamiento de un bien inmueble o de un local es una actividad calificada como rendimiento de capital inmobiliario. Por ello, la diferencia radica en que todo subarrendamiento se calificará como rendimiento de capital mobiliario, bien sea un bien mueble o un bien inmueble; así como que los arrendamientos de negocios y minas también, considerándolos como bienes muebles a efectos de esta diferenciación. En cualquier caso, el límite radica en que tal arrendamiento no esté afecto al desarrollo de una actividad económica.

El contenido del apartado d) de este Art.25.4 de la LIRPF ha sido ampliamente analizado a lo largo de todo este trabajo.

Una vez analizadas las notas configuradoras de los rendimientos del capital en general y los rendimientos de capital mobiliario en particular, conviene analizar qué notas características son comunes a los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen, de tal forma que se pueda justificar esta calificación legal.

---

<sup>70</sup> GARCÍA BERRO. F. “Capítulo III: *El impuesto sobre la renta...*”, *op.cit*, p.182

Se ha definido el rendimiento de capital mobiliario como el rendimiento generado por la titularidad de elementos patrimoniales de naturaleza mobiliaria no afectos a actividades económicas y que no son susceptibles de ser calificados como ganancias/pérdidas patrimoniales. Atendiendo a esta definición y a la calificación legal de los rendimientos generados por la cesión de la explotación de los derechos de imagen, estos rendimientos deberían cumplir con estas notas básicas configuradoras.

En cuanto al hecho de ser un elemento patrimonial, se ha comentado a lo largo del trabajo que los derechos de imagen dan lugar a una doble dimensión: la dimensión de derecho fundamental a la propia imagen y la del derecho legal patrimonial a la explotación de la imagen. En este sentido, el derecho fundamental nunca puede constituir un elemento patrimonial ya que se ha indicado que es intransmisible e inalienable en todo caso, pero el derecho legal contenido en el Art.7.6 LO 1/1982, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, sí se puede considerar como un elemento patrimonial, puesto que se pueden explotar económicamente atributos como la voz, la imagen, la firma, etc. En definitiva, el derecho patrimonial a la explotación de la imagen es un derecho de contenido económico integrado en el patrimonio del contribuyente (elemento patrimonial), cuya titularidad puede haber cedido a un tercero o no.

Más problemas plantea el tema de la titularidad, siendo la cuestión a partir de la cual surge el disenso en la doctrina. En este sentido, puede darse el caso de que el titular del derecho fundamental y físico a la imagen sea también el titular del derecho patrimonial a la imagen o alternativamente, que el titular del derecho fundamental a la imagen haya cedido la titularidad del derecho patrimonial a la imagen a un tercero. Es interesante recuperar la opinión de MENÉNDEZ MORENO (2000) respecto a esta cuestión. Para este autor, la calificación de los rendimientos de aquel a quien físicamente pertenece la imagen, debería ser la calificación de un rendimiento del trabajo o de un rendimiento de actividad económica si se cumplen los requisitos analizados del Art. 27.1 de la LIRPF; mientras que en el caso de que el titular del derecho patrimonial a la imagen sea un tercero al que se le ha cedido ese contenido patrimonial pero no es titular del derecho de la personalidad a la propia imagen, debería ser calificado como

rendimiento del capital.<sup>71</sup> Conforme a estas afirmaciones, parece que el único rendimiento que debería ser calificado como rendimiento de capital es aquel en el que el titular del contenido patrimonial del derecho de imagen es un tercero, por lo que hay que interpretar esta titularidad como titularidad del contenido patrimonial y no titularidad del derecho a la imagen en general, puesto que, en este caso, la calificación más correcta no sería la de rendimiento de capital mobiliario.

Más dudas plantea el supuesto que se expone a continuación. Un deportista profesional, tanto deportista individual (rendimiento por los derechos de imagen es rendimiento de actividades económicas) como deportista colectivo (el rendimiento por los derechos de imagen debería ser calificado de rendimiento del trabajo), obtiene rendimientos por haber cedido su nombre o su imagen a una determinada marca. En estos casos, como se apuntará en el subapartado IV.3.1, el rendimiento no se genera por la actividad que desempeñan como deportistas (“la imagen por lo que hacen”), sino que se genera por la fama o reputación de su nombre o imagen (“imagen que tienen”), con lo que estos rendimientos sí están correctamente calificados como rendimientos del capital, tal y como se indicará en el citado subapartado.

La última nota característica es la referente a la delimitación de estos rendimientos respecto a los rendimientos de actividades económicas y las ganancias/pérdidas patrimoniales. El propio Art.25.4 d) in fine hace esta delimitación, indicando que cuando el rendimiento por el derecho patrimonial a la imagen se genere en el ámbito de una actividad económica, el rendimiento no será de capital mobiliario, sino de actividad económica.

En cuanto a las ganancias/pérdidas patrimoniales, como se ha indicado a lo largo del trabajo, el derecho a la imagen como derecho de la personalidad es intransmisible, por lo que solo cabe su cesión a un tercero, pero en ningún caso su plena transmisión. Por ello, es imposible que constituya un rendimiento como ganancia/pérdida patrimonial puesto que nunca se va a producir su transmisión.

---

<sup>71</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. 2000. “*Los derechos de imagen en la nueva Ley...*” *op.cit.*, p.633.

En resumen, el análisis de las notas configuradoras de los rendimientos de capital sustenta la opinión de que la calificación legal de los derechos de imagen como rendimientos de capital presenta lagunas y no es en todos los casos la más acertada. Como se ha podido analizar, esta calificación legal como rendimiento del capital mobiliario es adecuada para una situación en concreto, cuando el titular del derecho patrimonial a la imagen es un tercero, pero no en el caso en el que el titular del derecho a la personalidad es también titular del derecho patrimonial. No obstante, puesto que ambos casos están cubiertos en el supuesto de hecho del Art. 25.4 d) de la LIRPF, no hay otra opción legal más que calificarlos y tratarlos tributariamente de esta manera.

### **3. Los derechos de imagen como rendimientos de capital.**

#### *3.1. Los derechos de imagen calificables de rendimientos del capital.*

Como se ha ido analizando en el presente trabajo, los derechos de imagen son calificados como rendimientos del capital mobiliario en la mayor parte de los casos en los que se cede su explotación. En este apartado, se describen algunas de las formas de explotación comercial de los derechos de imagen que son calificadas a efectos tributarios como rendimientos del capital, con especial análisis de las marcas comerciales.

En este sentido, se pueden destacar tres grandes productos comerciales que suelen utilizar la imagen de una persona: la publicidad y el patrocinio (en televisión, cuñas radiofónicas, etc), el merchandising y las marcas comerciales.

En primer lugar, la publicidad y el patrocinio son reguladas por la Ley General de Publicidad 34/1988, de 11 de noviembre. Estas actividades se pueden definir conforme al Art.2 de dicha ley como *“toda forma de comunicación realizada por una persona física o jurídica, pública o privada, en el ejercicio de una actividad comercial, industrial, artesanal o profesional, con el fin de promover de forma directa o indirecta la contratación de bienes muebles o inmuebles, servicios, derechos y obligaciones.”*

Este contrato de patrocinio consiste como indica el Art.24 de la Ley 34/1988 en un acuerdo (consentimiento expreso) del patrocinado para ceder algún elemento

de su imagen (nombre, voz, figura, etc) a cambio de una contraprestación económica. Esta actividad puede consistir en un anuncio televisivo (cesión de la imagen en sentido estricto y otros atributos), en una cuña radiofónica (cesión de la voz del titular del derecho de imagen) o en la cesión del nombre para patrocinar una determinada actividad deportiva o cultural.

Desde un punto de vista jurídico, esta actividad no constituye una intromisión ilegítima en el derecho a la propia imagen, puesto que existe un contrato de por medio a través del cual el titular del derecho de imagen consiente de forma expresa la utilización de su imagen. Desde un punto de vista tributario, la contraprestación económica que se obtiene a cambio de la cesión de la imagen para fines publicitarios o de promoción será calificada por la ley como rendimiento del capital mobiliario conforme al Art. 25.4 LIRPF. No obstante, si se diera el caso en el que el anuncio o la campaña publicitaria se enmarcara dentro de una relación laboral, los rendimientos deberían ser calificados como rendimientos del trabajo. Asimismo, si estos rendimientos se obtienen en el marco de una actividad económica se calificarían como rendimientos de actividades económicas conforme al Art. 27.1 LIRPF.

En segundo lugar, el merchandising o mercadotecnia supone para LOBATO GARCÍA (1990) *“traficar con un objeto puramente intelectual: unas veces se autoriza el uso de una marca, otras de un autor, o incluso se consiente la utilización del nombre o de la figura del cedente.”*<sup>72</sup> Para otros autores como VICENTE DOMINGO (1998) el merchandising consiste en *“la concesión de una licencia para la fabricación, comercialización y distribución de productos de un determinado tipo, con el emblema, logo, la imagen o cualquier otro signo distintivo de una persona que por sus características personales o profesionales sirve de reclamo publicitario para el consumo”*.<sup>73</sup>

Por lo tanto, esta actividad comercial, aunque no siempre tiene como objeto la imagen de una persona, es una forma de explotación de la imagen. Como

---

<sup>72</sup> LOBATO GARCÍA. M. 1990. “Aproximación a la figura del merchandising.” En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 85.

<sup>73</sup> VICENTE DOMINGO, E. 1998. *El contrato de sponsorización*. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 86.

ejemplos habituales está el de los perfumes, ropa de vestir u otros accesorios que utilizan la imagen de un deportista o actor. Ahora bien, el merchandising es una forma explotación distinta a la marca comercial, ya que mientras el merchandising es la comercialización de una licencia con la imagen de una persona, la marca constituye un verdadero derecho de propiedad industrial.

Desde un punto de vista jurídico, el contrato de merchandising supondrá la causa de antijuricidad de la intromisión ilegítima en el derecho a la propia imagen. Desde un punto de vista tributario, se califica legalmente como un rendimiento de capital mobiliario de los del Art. 25.4 LIRPF y esa calificación, a la vista de las características apuntadas en el epígrafe IV, parece correcta. No obstante, al igual que en los contratos de publicidad, estos se deberían calificar como rendimientos del trabajo si el merchandising se enmarca en una relación laboral, como ocurre en el caso de las camisetas de los equipos de fútbol. Asimismo, si estos rendimientos se obtienen en el marco de una actividad económica se calificarían como rendimientos de actividades económicas conforme al Art. 27.1 LIRPF.

En tercer lugar, hay que analizar de forma más detallada lo relativo a la marca comercial que incorpora en su signo distintivo algún atributo de la imagen de una persona. La finalidad de la marca comercial es la de “constituir junto a los demás derechos que integran la propiedad industrial, signos distintivos de una actividad empresarial y ser instrumento de la política empresarial”<sup>74</sup>

Los aspectos relativos al registro, contenido y utilización de la marca comercial se regulan en la Ley de Marcas 17/2001, de 7 de diciembre. En su artículo 4 se define marca como *“todo signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de los de otras.”* Asimismo, se enumeran en el apartado 2 del precitado artículo los objetos que pueden constituir una marca comercial: *“a) Las palabras o combinaciones de palabras, incluidas las que sirven para identificar a las personas; b) Las imágenes, figuras, símbolos y dibujos; c) Las letras, las cifras y sus combinaciones; d) Las formas tridimensionales entre las que se incluyen los*

---

<sup>74</sup> PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *“Fiscalidad del derecho a la propia imagen...” op.cit.*, p. 88.

*envoltorios, los envases y la forma del producto o de su presentación; e) Los sonoros; f) Cualquier combinación de los signos que, con carácter enunciativo, se mencionan en los apartados anteriores.”*

Como se puede comprobar, los elementos configuradores del derecho de imagen de una persona pueden ser susceptibles de utilización como marca comercial. Por ello, conviene analizar jurídicamente las posibles prohibiciones de registros de marcas que incluye la ley, así como las posibles intromisiones ilegítimas en el derecho fundamental a la propia imagen.

En este sentido, mientras que el artículo 5 de la Ley de Marcas recoge una serie de prohibiciones absolutas, los artículos 6 al 9 regulan una serie de prohibiciones de carácter relativo, siendo estas las que se van a analizar.

Los artículos 6 y 7 se refieren a la prohibición de registro de marcas anteriores, entendiendo como tales aquellas que ya están registradas. Lo que se trata es de evitar que haya marcas que son idénticas o incluso similares. Por ello, el Art. 6.1 indica que no podrán registrarse como marcas los signos: “a) *Que sean idénticos a una marca anterior que designe productos o servicios idénticos.* b) *Que, por ser idénticos o semejantes a una marca anterior y por ser idénticos o similares los productos o servicios que designan, exista un riesgo de confusión en el público; el riesgo de confusión incluye el riesgo de asociación con la marca anterior.”* El Art.7 enuncia los mismos aspectos, pero en relación a la posible identidad o similitud con el nombre comercial de marcas anteriores.

En relación con la similitud de las marcas a la que se refiere el apartado b) de ambos preceptos, se resolvió un caso el 26 de abril de 2018 por parte del Tribunal General de la Unión Europea en relación con la solicitud de registro en 2011 de la marca “Messi” por parte del futbolista profesional para la comercialización de ropa y accesorios deportivos. La Oficina de Propiedad Intelectual de la Unión Europea (EUIPO por sus siglas en inglés) rechazó el registro de la Marca Messi en base a la similitud y el posible riesgo de confusión de esta marca con otra marca de ropa y accesorios cuya denominación comercial es “Massi”. A pesar de que en 2014 la EUIPO rechazó el registro de la marca Messi, el Tribunal General de la UE atiende el recurso de Lionel Messi y permite el registro de tal marca en la EUIPO.



Este Tribunal indica que, si bien hay una indudable similitud en el nombre comercial de ambas marcas y en el signo gráfico que utilizan, se incurrió en un error al comparar los signos en el plano conceptual, ya que Lionel Messi no es solo conocido mundialmente en el mundo del fútbol, sino que es una persona con gran fama y renombre en todos los ámbitos de la vida pública y comercial. Por ello, dado que el nombre de Messi es tan sumamente conocido, el TG estima que es imposible la confusión de ambas marcas, puesto que, a pesar de su similitud, nadie confundiría la marca del astro argentino con ninguna otra. Por ello, los Art. 6 y 7 de la Ley de Marcas, referidos a la prohibición de utilización de marcas anteriores en base a la identidad o similitud de los signos o nombres comerciales representan una prohibición relativa y por ello se ha de interpretar para cada caso en concreto.

Analizando este caso desde un punto vista estrictamente tributario, los rendimientos obtenidos por la marca de Messi se califican legalmente como rendimientos del capital mobiliario conforme al Art. 25.4 d) de la LIRPF. No obstante, estos rendimientos pueden provenir indirectamente de su trabajo, aludiendo a la definición de los rendimientos del trabajo del Art. 17.1 LIRPF, con lo que, estos rendimientos generados por la marca podrían ser calificados como rendimientos del trabajo, si tal calificación legal estuviera reconocida.

El artículo 8 se refiere a la prohibición relativa de registro de marcas y nombres comerciales notorios. Así lo establece el Art. 8.1 de la Ley de Marcas al indicar que *“no podrá registrarse como marca un signo que sea idéntico o semejante a una marca o nombre comercial anteriores aunque se solicite su registro para productos o servicios que no sean similares a los protegidos por dichos signos anteriores cuando, por ser éstos notorios o renombrados en España, el uso de esa marca pueda indicar una conexión entre los productos o servicios amparados por la misma y el titular de aquellos signos o, en general, cuando ese uso, realizado sin justa causa, pueda implicar un aprovechamiento indebido o un menoscabo del carácter distintivo o de la notoriedad o renombre de dichos signos anteriores.”*

Por último, el artículo 9 se refiere a la prohibición relativa que más interés suscita para este trabajo, puesto que se refiere al registro de marcas que utilicen el nombre o la imagen de una persona, distinguiendo dos situaciones: cuando el

solicitante de la marca es el titular del derecho de imagen o cuando el solicitante de la marca es un tercero no titular del derecho de imagen.

En primer lugar, el Art. 9.2 de la Ley de Marcas establece que *“no podrán registrarse como marcas el nombre, apellidos, seudónimo o cualquier otro signo que identifique al solicitante del registro si los mismos incurren en alguna de las prohibiciones de registro contenidas en el presente Título.”* Por lo tanto, de esto se deducen dos conclusiones: la primera, el titular del derecho de imagen puede solicitar el registro de una marca que incluya como signo o nombre comercial algún elemento configurador de su derecho de imagen, con lo cual el registro de la marca sería el equivalente al consentimiento expreso para evitar intromisiones ilegítimas en el derecho; y la segunda, que esta facultad del titular del derecho a la propia imagen se limita cuando se da el presupuesto de alguna de las prohibiciones contenidas entre los artículos 5 a 8 de la Ley de Marcas.

Ahora bien, como indica PLAZA DE DIEGO (2005) lo que prohíbe la ley de marcas en este segundo caso es el registro del nombre o la imagen como marca comercial, pero *“no prohíbe la utilización en el mercado del nombre completo siempre que se actúe de buena fe y el nombre no se use a título de marca.”*<sup>75</sup> Esto se debe a la reserva de ley orgánica de la que gozan los derechos fundamentales, entre ellos, el derecho a la propia imagen, puesto que una ley ordinaria como la Ley de Marcas puede imponer prohibiciones relativas en referencia al registro de la imagen o nombre como marca comercial, pero no puede restringir el ejercicio del derecho fundamental a la propia imagen. Por tanto, el titular del derecho a la imagen puede utilizar su imagen y su nombre comercial, aunque no esté registrado como marca o su registro como marca esté restringido conforme al Art. 9.2 de la Ley de Marcas.

El Art. 9.1 de la Ley de Marcas se refiere a la prohibición de registrar el nombre comercial o la imagen de otra persona distinta al solicitante, si este tercero no ha autorizado el registro de la marca. El texto literal de este precepto indica lo siguiente: *“Sin la debida autorización, no podrán registrarse como marcas: a) El nombre civil o la imagen que identifique a una persona distinta del*

---

<sup>75</sup> PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *“Fiscalidad del derecho a la propia imagen...”* op.cit., p. 90.

*solicitante de la marca; b) El nombre, apellido, seudónimo o cualquier otro signo que para la generalidad del público identifique a una persona distinta del solicitante; c) Los signos que reproduzcan, imiten o transformen creaciones protegidas por un derecho de autor o por otro derecho de propiedad industrial distinto de los contemplados en los artículos 6 y 7; d) El nombre comercial, denominación o razón social de una persona jurídica que antes de la fecha de presentación o prioridad de la marca solicitada identifique en el tráfico económico a una persona distinta del solicitante, si, por ser idéntica o semejante a estos signos y por ser idéntico o similar su ámbito de aplicación, existe un riesgo de confusión en el público.”* Son los apartados a) y b) los que mayor relación tienen con los derechos imagen, ya que el apartado c) se refiere al derecho de propiedad intelectual e industrial y el último apartado se refiere a la denominación social de una persona jurídica.

El apartado a) se refiere al registro como marca comercial de un elemento del derecho a la propia imagen de otra persona física. En este sentido, como se ha indicado en epígrafes anteriores, para que una persona pueda disponer del derecho a la propia imagen de un tercero, es necesario que concurra alguna de las causas de antijuricidad a las que se refiere el Art. 2 de la LO 1/1982. En este caso, puesto que el Art. 9.1 se refiere a una prohibición relativa (solo en el caso en el que no haya autorización), se entiende que, cumpliendo los requisitos que describe esta ley, se puede registrar como marca un nombre comercial o imagen de un tercero distinto del solicitante y que por tanto, la causa de antijuricidad que evita que esta actuación sea una intromisión ilegítima es la propia Ley de Marcas, conforme a la referencia del Art. 2.2 de la LO 1/1982.

En cuanto a la autorización, PLAZA DE DIEGO (2005) hace una comparación entre el Art. 9.1 a) de la Ley de Marcas y el Art. 7.6 de la LO 1/1982. Por ello, considera que la autorización equivale al consentimiento expreso del titular del derecho a la imagen al que se refiere la LO 1/1982 y cuando concurra esa autorización, el registro de la marca por un tercero solicitante distinto al titular del derecho será válido. Esta interpretación es coherente, puesto que destaca el

papel fundamental del consentimiento expreso como forma de disposición de los derechos de imagen.<sup>76</sup>

En relación con el apartado b), el hecho de que se prohíba registrar una marca que contenga el “nombre, apellido, seudónimo o cualquier otro signo” que la generalidad identifique con otra persona distinta del solicitante no implica que ese particular no pueda hacer uso de su nombre y apellidos civiles en el ámbito comercial, puesto que esta es una facultad del ejercicio del derecho a la propia imagen, tal y como se ha indicado anteriormente.

En cuanto a la naturaleza jurídica y tributaria de la marca comercial, hay que indicar que se forma un derecho de propiedad industrial. Sin embargo, como establece PLAZA DE DIEGO (2005), a efectos de su protección jurídica este derecho no deja de ser un derecho fundamental. De tal forma que la protección de la que goza una marca comercial que incorpora un elemento configurador de la imagen de una persona es la propia del derecho fundamental a la propia imagen, y no la de un derecho de propiedad industrial. Esta aclaración es muy relevante, puesto que si se produce una utilización con fines comerciales del nombre y otros elementos del derecho a la imagen que constituye una intromisión ilegítima, aunque se hayan registrado como marca comercial, su protección jurídica se debe esgrimir desde la perspectiva del derecho fundamental a la propia imagen.<sup>77</sup> Con lo cual, sin perjuicio de la regulación específica de las marcas comerciales conforme a la Ley de Marcas, será de aplicación la LO 1/1982 en lo relativo a la protección del derecho fundamental de las posibles intromisiones ilegítimas. .

Desde un punto de vista tributario, la marca comercial constituye un derecho de propiedad industrial. Su calificación tributaria es la de rendimiento del capital mobiliario, puesto que los derechos de propiedad industrial aparecen recogidos como tal en el Art, 25.4 a) de la LIRPF. No obstante, PLAZA DE DIEGO (2005) interpreta que, dado que este derecho de imagen contenido en la marca comercial no se transforma jurídicamente en un derecho legal de propiedad industrial, sino que sigue siendo el derecho fundamental a la propia imagen, su

---

<sup>76</sup> PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. “*Fiscalidad del derecho a la propia imagen...*” *op.cit.*, p. 93.

<sup>77</sup> *Ibidem*, p.96.

calificación tributaria sería la propia de la cesión del derecho a la propia imagen,<sup>78</sup> lo que supone que se puedan aplicar las mismas dudas apuntadas en relación con su posible calificación como rendimientos del trabajo. En cualquier caso, teniendo en cuenta la legislación actual, son calificados como rendimientos de capital mobiliario, salvo que la marca comercial se utilice en el ámbito de una actividad económica que se califican como rendimientos de actividades económicas.

Por último, hay que analizar lo relativo a la utilización como derecho de propiedad de la marca comercial que incorpora un elemento del derecho de imagen de una persona. En este sentido, la Ley de Marcas permite que se produzca una cesión, licencia y transmisión de la marca comercial tal y como se recoge en los artículos 46 a 49 de la precitada ley. En estos casos, se necesitará, como se ha analizado anteriormente, el consentimiento expreso del titular del derecho a la propia imagen contenido en la marca en el caso de que la marca comercial se haya registrado por el propio titular.

Ahora bien, en el supuesto del Art. 9.1 de la Ley de Marcas, en el que una persona ha solicitado el registro un nombre o imagen de un tercero como marca, no bastará con la autorización a la que se refiere dicho precepto, sino que al tratarse un acto de disposición posterior, requerirá de una nueva manifestación de consentimiento expreso del titular del derecho a la imagen para evitar que esa actuación se anule por ser considerada intromisión ilegítima conforme a la LO 1/1982.<sup>79</sup>

Asimismo, en el caso de que se revoque el consentimiento otorgado a través de la autorización del Art. 9.1 de la Ley de Marcas para el registro del nombre o imagen de un tercero como marca comercial, se dejará sin efecto todos los actos de disposición posteriores al registro. Esto se debe al valor especial que tiene ese primer consentimiento, ya que, si se revoca la autorización de registro de la marca, no tendría sentido mantener los actos de disposición posteriores realizados sobre la marca revocada.

---

<sup>78</sup> *Íbidem*, p. 93.

<sup>79</sup> PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. “*Fiscalidad del derecho a la propia imagen...*” *op.cit.*, p. 94.

En resumen, se han analizado distintas formas comerciales de explotar el derecho fundamental a la propia imagen. En estos casos, la calificación realizada por la LIRPF parece acertada en la mayor parte de los casos porque la imagen se explota por una entidad comercial a la que se le ha cedido la explotación del derecho de imagen, y en este caso, estas actuaciones presentan las características propias de los rendimientos del capital como ocurre en el caso de los rendimientos de propiedad intelectual del Art. 25.4 a) de la LIRPF. No obstante, como se ha ido apuntando en este apartado, si los rendimientos obtenidos por la utilización de la imagen a través de una campaña publicitaria, merchandising o una marca se dan en el marco de una relación laboral o de una actividad económica, estos rendimientos no deberían tener la calificación de rendimientos de capital mobiliario. En este sentido, como se ha indicado en el caso de la marca Messi, se podría argumentar que estos rendimientos se han obtenido indirectamente por el trabajo de este deportista y que los rendimientos de la marca se calificaran como rendimientos del trabajo, al haberse producido en el marco de una relación laboral. Asimismo, si un deportista individual como Rafael Nadal explota en el ámbito de su actividad profesional una marca con su nombre, los rendimientos que se obtienen serían calificados como rendimientos de actividades económicas. No obstante, como se ha indicado, lo habitual es que sea una sociedad la que gestione la marca con la imagen de estos contribuyentes y, por tanto, se aplica la calificación de la LIRPF, que es la de rendimientos del capital mobiliario.

### *3.2. La cuantificación de los rendimientos de imagen calificables de rendimientos del capital.*

En este apartado se va a analizar la cuantificación de los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen cuando son calificados como rendimientos de capital mobiliario. Asimismo, se va a contrastar con la cuantificación de estos rendimientos cuando fueran calificados legalmente de otras formas.

Los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen de una persona se califican en el Art. 25.4 d) de la LIRPF como rendimientos del capital mobiliario. Atendiendo a lo que indican los Art. 45 y 46 de la LIRPF, ya

analizados en apartados anteriores, estos rendimientos se integran en la base imponible general.

Sobre estos se pueden detraer posibles gastos deducibles y reducciones legales aplicables, obteniendo al final el rendimiento neto reducido de capital mobiliario, que se integrará en la base imponible general.

En relación con los gastos deducibles aplicables, hay que hacer referencia a dos casos regulados en el Art. 26.1 de la LIRPF. En primer lugar, el Art. 26.1 a) de la LIRPF se refiere a *“los gastos de administración y depósito de valores negociables.”* Estos gastos deducibles son generados en la obtención de los rendimientos de capital mobiliario que describe el Art. 25.1 de la LIRPF, por lo que no tiene aplicación a los rendimientos obtenidos por la cesión de la explotación de los derechos de imagen. En segundo lugar, el Art. 26.1 b) de la LIRPF se refiere a *“cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.”* En este caso, aunque las actividades de asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o subarrendamientos se regulan junto a los rendimientos obtenidos por la cesión de la explotación de los derechos de imagen en el Art. 25.4 de la LIRPF, solo se aplican a los casos descritos en el precepto, en concreto el apartado b) y c) del precitado artículo. Por tanto, no se reconoce legalmente ningún gasto deducible que permita minorar la carga fiscal de los rendimientos de capital mobiliario referidos a la explotación de los derechos de imagen.

El apartado 2 del artículo 26 recoge la siguiente reducción, *“los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo. La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.”* Esta reducción se aplica únicamente a los rendimientos de capital

mobiliario del Art. 25.4, pues como indica GARCÍA BERRO (2009)<sup>80</sup> las rentas de los apartados 1,2 y 3 del artículo 25 forman parte de la base imponible del ahorro, con lo que tributan mediante la aplicación de un tipo progresivo de tres tramos.

Se trata de una reducción por irregularidad similar a la regulada para otros rendimientos. Se pueden distinguir dos supuestos de aplicación de esta reducción: en primer lugar, rendimientos obtenidos *“con un período de generación superior a dos años”* siempre que se imputen en un mismo periodo impositivo y, en segundo lugar, *“que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”* siempre que también se imputen en un único periodo impositivo. En este segundo caso, hay que remitirse al Art. 21.1 del RIRPF que establece los casos en los que los rendimientos se califican como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Estos tres casos son los siguientes: a) *Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento; b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario, por daños o desperfectos en los supuestos de arrendamiento; c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.* En cuanto a la cuantía de la reducción, el Art. 26.2 de la LIRPF indica que se reducirán en *“un 30 por ciento”* los rendimientos de capital mobiliario obtenidos de forma irregular en el tiempo, pero la reducción no podrá superar el límite cuantitativo de *“300.000 euros anuales.”*

Atendiendo al carácter de los rendimientos obtenidos por la cesión de la explotación de los derechos de imagen, parece que no se podría aplicar la reducción por generación irregular en el tiempo, puesto que se refiere a arrendamientos y subarrendamientos que nada tienen que ver con la cesión de la explotación de los derechos de imagen.

Por último, hay que hacer referencia a las retenciones que se pueden aplicar a estos rendimientos como forma de pago anticipado a la Hacienda Pública. Los rendimientos de capital mobiliario son rentas sujetas a retención conforme a lo indicado en el Art. 75.1 b) del RIRPF<sup>81</sup> y en concreto, conforme al Art. 101.4

---

<sup>80</sup> GARCÍA BERRO. F. “Capítulo III: *El impuesto sobre la renta...*” *op.cit.*, p.174.

<sup>81</sup> Este precepto indica que: “Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas: b) Los rendimientos de capital mobiliario.



LIRPF que determina que *“el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 19 por ciento. Dicho porcentaje será el 15 por ciento para los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor.”* Por ello, a los rendimientos obtenidos por la cesión de la explotación de los derechos de imagen se les aplicará una retención constante del 19 por ciento en el momento de su generación.

En este punto, es conveniente resaltar, que el hecho de que los rendimientos obtenidos por la cesión de la explotación del derecho de imagen sean calificados como rendimientos de capital mobiliario permite que estos sean explotados a través de diversos mecanismos no sometidos a la progresividad del IRPF, ya que los derechos de imagen, al ser considerados como un elemento patrimonial, son susceptibles de cesión a entidades y personas jurídicas que se encargan de su explotación. En estos casos, estas entidades tributarán por el Impuesto de Sociedades, si son residentes en España o por el Impuesto de la Renta de los No Residentes, si no residen en este país; imputándose en el IRPF solo una parte de la renta obtenida en virtud de los Art. 91 y 92 de la LIRPF. Además, ambos impuestos son proporcionales, por lo que se elude la progresividad del IRPF perjudicando al sistema tributario español. A pesar de ello, como se ha indicado en apartados anteriores, esta actuación es posible y está amparada legalmente por la, en algunos casos, errónea calificación tributaria de estos rendimientos.

Por ello, si los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen se calificaran, cuando fuera procedente, como rendimientos del trabajo, se evitarían estas prácticas perjudiciales para el sistema tributario español. Asimismo, la cuantificación de estos sería más favorable para el contribuyente, puesto que son de aplicación un mayor número de supuestos de gastos deducibles del Art. 19 de la LIRPF y de posibles reducciones reguladas en los artículos 18 y 20 de la LIRPF. No obstante, al tratarse de niveles retributivos bastante elevados (deportistas, actores, modelos, etc), este tratamiento más favorable no les afecta prácticamente, ya que no son de aplicación la mayor parte de gastos deducibles y reducciones aplicables a los rendimientos del trabajo.

Aunque puede ser que el legislador, al calificar estos rendimientos en todo caso como rendimientos del capital mobiliario, buscara obtener una mayor recaudación, entre otros objetivos, el efecto logrado es el contrario, puesto que esta calificación permite eludir la progresividad de este impuesto y ha sido el detonante de numerosos casos de fraude fiscal de artistas y deportistas.

Conviene analizar de forma resumida la cuantificación de los derechos de imagen como rendimientos de actividades económicas y en los casos de imputación de rentas, y así, contrastarlo con la cuantificación analizada.

El cálculo de los rendimientos de actividades económicas se hace a través de diferentes métodos de estimación (estimación directa normal, estimación directa simplificada y estimación objetiva). Mientras que la estimación directa, regulada en el Art. 30 de la LIRPF, es el modo habitual de cuantificación de las actividades económicas en base a los datos reales contenidos en libros y registros del contribuyente, la estimación objetiva, regulada en el Art. 31 de la LIRPF, es un sistema voluntario que se determina en función de una serie de índices y signos que establece anualmente el Ministerio de Hacienda.

Si se utiliza el sistema de estimación directa, el rendimiento neto de actividades económicas se calcula como la diferencia entre ingresos computables y gastos deducibles. Por ello, hay que hacer ciertas correcciones al resultado contable (diferencia entre ingresos y gastos contables), sumando ingresos que no se han contabilizado, pero son computables y deduciendo los gastos que siendo contables sean a la vez deducibles.

De forma general, son deducibles todos los gastos que estén contabilizados, justificados documentalmente y que estén afectos a la actividad económica. Por ello, es fundamental conocer los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica. En este sentido, el Art. 29 de la LIRPF establece los elementos patrimoniales que se consideran afectos, que, en el caso de los derechos de imagen, se incluirían en la mención del apartado c) del precitado Art. 29 de la LIRPF.

Una vez que se obtiene el resultado neto de las actividades económicas se aplican una serie de reducciones reconocidas en el Art. 32 de la LIRPF. Entre ellas se destaca la reducción por irregularidad descrita anteriormente, así como una amplia lista de reducciones fijas. Una vez que se aplican las reducciones, se obtiene el Rendimiento Neto Reducido de Actividades Económicas que se integra en la base imponible general.

Hay que analizar también la cuantificación de la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen y del régimen de transparencia fiscal internacional. La renta que se imputa es una renta ficticia, ya que, a diferencia de los rendimientos, no se calcula sobre lo que se ha percibido exactamente, sino en base los criterios que establecen los Art. 91 y 92 de la LIRPF.

El caso de la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional se aplica cuando el contribuyente y titular de los derechos de imagen, cedidos a una entidad que radique en un paraíso fiscal, sea socio de la entidad con más del 50 por ciento de participación conforme al Art. 91 de la LIRPF. En este caso, se ha de imputar como renta en la base imponible general el resultado positivo obtenido por dicha entidad en proporción al grado de participación del contribuyente, independientemente de que el resultado se haya repartido entre sus socios o no.

En el caso de la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen se debe imputar en la base imponible general del IRPF la cantidad a la que se refiere Art. 92.3 de la LIRPF. En este caso, este precepto indica que *“la cantidad a imputar 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 a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1.”* Asimismo, el apartado 4 del citado artículo 92 se refiere a que se le permite deducir al contribuyente de la cuota líquida las cantidades que haya satisfecho en concepto de otros impuestos en España o en otros Estados, con el fin de evitar la doble imposición.

En definitiva, cualquiera de estas rentas se integra en la base imponible general y se liquidan conforme a los tipos de gravamen progresivos de la escala general que recoge el Art. 63 de la LIRPF, cuyo contenido se indica a continuación.

Este sistema de tributación progresiva que recoge el precitado Art.63 funciona de la siguiente manera: en base al tramo de renta que se haya declarado, se le aplica una cantidad fija a pagar y un tipo de gravamen aplicable sobre la cantidad que excede del tramo. En este sentido, a la base liquidable general (después de aplicar las correspondientes reducciones), se le aplican cinco tramos progresivos de gravamen, con un tipo mínimo del 9,5 por ciento (19 por ciento en total si se considera también la tabla de gravamen autonómica) cuando la renta total declarada es inferior a 12.450 euros y un tipo máximo del 22,5 por ciento de tipo de gravamen estatal (44 por ciento en total si se considera el tipo de gravamen autonómico) cuando la renta declarada supera los 60.000 euros.<sup>82</sup> Entre estos tipos mínimos y máximos, se aplican los tipos de gravamen del 12 por ciento, 15 por ciento y 18,5 por ciento, que serán el doble si se tiene en cuenta la parte de gravamen autonómica.

Tras aplicar estos tramos progresivos se obtendrá la cuota íntegra, sobre la que se practicarán una serie de deducciones recogidas en la LIRPF hasta obtener la cuota líquida. A esta cuota se le detraerán otras deducciones legales y los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados) hasta obtener la cuota diferencial. Una vez obtenida la cuota diferencial, se le deducen unas deducciones especiales hasta obtener el líquido a pagar o a ingresar.

---

<sup>82</sup> El IRPF es un impuesto cedido al 50% a las CCAA, por ello, las tablas de gravamen que recogen los Art.63 para la Base Imponible General y el Art. 66 para la Base Imponible del Ahorro de la LIRPF se refieren a la parte estatal, que es el 50% del tipo de gravamen efectivo de este impuesto.

## V. CONCLUSIONES

La conclusión general que se puede destacar en este trabajo es, que la calificación tributaria de los derechos de imagen que consagra la LIRPF ha sido y es muy controvertida a nivel político, jurisprudencial y doctrinal. Diversos autores abogan por una reforma de la regulación del IRPF para dar cabida a las distintas realidades que contiene la calificación de estos rendimientos. Asimismo, se suceden los juicios millonarios por fraude fiscal contra deportistas y artistas, en muchos casos, fruto de la ambigua y errónea calificación que contiene la LIRPF.

Una primera conclusión que se puede resaltar es que, como se ha analizado en este trabajo, bajo la denominación del derecho a la propia imagen que reconoce el Art. 18.1 CE, la jurisprudencia y la doctrina distinguen dos derechos diferentes. Estos derechos son: el derecho fundamental, personalísimo, irrenunciable e intransmisible a la propia imagen y el derecho legal patrimonial a la explotación de la imagen, recogido en el Art. 7.6 de la LO 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. A pesar de que ambos derechos se refieren objetivamente a la misma realidad, los atributos que conforman la imagen de una persona (la imagen, la voz, el nombre o incluso la firma), las garantías, medios de protección y facultades de uno y otro derecho son diferentes. Mientras que la protección jurídica de este derecho se explica conforme a su configuración como derecho fundamental, es la configuración de este derecho legal patrimonial la que permite explicar la explotación económica de la imagen de una persona que genera rendimientos económicos sujetos a gravamen por la LIRPF.

Además, se ha resaltado la importancia que se le concede al consentimiento del titular del derecho a la imagen a la hora de determinar cuando las conductas son antijurídicas o son conformes a derecho. En este sentido, en el plano de la explotación económica de los derechos de imagen, cualquier contrato (publicitario, merchandising, laboral, etc) que cuente con el consentimiento expreso del titular de la imagen será válido y no constituirá una intromisión ilegítima. Asimismo, debido al papel preponderante que se le concede al consentimiento, la revocación de este supone la resolución de los contratos de

cesión de la explotación del derecho a la imagen y de todos los contratos y actuaciones que dependan de ese consentimiento inicial.

En segundo lugar, a lo largo de este trabajo se han destacado varias calificaciones que la LIRPF dedica a los rendimientos obtenidos por la explotación de la imagen de una persona. Estos rendimientos se pueden calificar según la LIRPF como rendimientos del capital mobiliario, rendimientos de actividades económicas e imputaciones de renta. Además, tal y como se ha esgrimido, en determinados casos la calificación de estos rendimientos debería ser la de rendimientos del trabajo, cuando se enmarcan en el ámbito de una relación laboral.

Entre estas calificaciones, el legislador ha querido dar un papel central a la calificación como rendimientos del capital mobiliario, puesto que esta calificación contiene situaciones muy diferentes en la práctica. Fruto del análisis de la naturaleza jurídica de los rendimientos del capital, regulados en los artículos 21 a 26 LIRPF, se puede concluir que estos rendimientos proceden de la titularidad de elementos patrimoniales de contenido económico, reconducibles a bienes y derechos gravados en el Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo, tal y como se ha apuntado en el trabajo, hay un hecho diferencial en relación con este impuesto. Dado que los rendimientos de capital son generados por los bienes y derechos que el Impuesto de Patrimonio considera como bienes y derechos de contenido económico y el Impuesto de Patrimonio no grava la titularidad de los derechos de imagen, se puede concluir que estos derechos no son elementos patrimoniales. Por ello, parece complicado defender esta calificación en todos los casos en los que se obtienen rendimientos por la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

En este sentido, esta calificación parece correcta en los supuestos en los que hay un tercero titular del derecho patrimonial a la imagen que no coincide con el titular del derecho fundamental a la propia imagen y al que no le pertenece físicamente la imagen. Esto ocurre en los casos en los que hay una persona física o jurídica a la que se le ha cedido la explotación de los derechos de imagen de otra persona. Este supuesto guarda analogía con la calificación de los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no es el autor, que son correctamente calificados como del capital mobiliario.

En cambio, cuando es el propio titular de la imagen quien cede el derecho a su explotación a un tercero, no se produce la escisión entre el derecho personalísimo a la propia imagen y el derecho patrimonial a su explotación comercial. Por ello, la calificación legal parece inadecuada, ya que, en la mayoría de los supuestos, se califican como rendimientos del capital mobiliario rentas, que, de otro modo, tendrían la naturaleza de rendimientos del trabajo si se obtienen en el ámbito de una relación laboral. Como se ha descrito en el trabajo, esto ocurre tanto cuando se cede la imagen de forma implícita en la relación laboral, como si se firma un contrato expreso de cesión de la imagen al empleador por parte del mismo titular. Estas rentas son percibidas en muchos casos dentro del salario propio del desempeño del empleo y por ello, no tiene sentido, que no se califiquen como rendimientos del trabajo.

Además, si se tiene en cuenta aquellas actividades laborales en las que la explotación de la imagen es inescindible del trabajo realizado, parece dudoso que el titular de la imagen se la pueda ceder a un tercero, ya que estaría cediendo parte de su trabajo. En este sentido, hay muchas profesiones que entrañan una cierta proyección pública de los trabajadores (profesores universitarios, presentadores de televisión, etc), en las que se puede explotar el derecho de imagen. Al amparo de la regulación vigente, estos trabajadores podrían solicitar que se les disociara de su nómina la parte de la remuneración que corresponde a sus derechos de imagen y que tributara como rendimientos del capital mobiliario, lo que les permitiría obtener ventajas fiscales mediante la simple interposición de una sociedad entre ellos y el pagador de las rentas y así eludir la progresividad del IRPF.

En tercer lugar, se ha analizado la naturaleza jurídica y tributaria de las diversas formas que se dan en la práctica para explotar la imagen de una persona (campañas publicitarias, merchandising y marca comercial). En principio, parece correcta en la mayor parte de los casos la calificación legal de los rendimientos generados por estas actividades como rendimientos del capital mobiliario, ya que estas actuaciones se encuentran a medio camino entre la explotación de la imagen y la propiedad industrial. Incluso, en el caso de la marca comercial, se arguye por diversos autores que constituye un verdadero derecho

de propiedad industrial, con lo que los rendimientos obtenidos por la marca son en todo caso rendimientos del capital mobiliario.

No obstante, como se ha ido exponiendo en este trabajo, el hecho de que la imagen de una persona se utilice como marca no transforma su naturaleza jurídica y, por tanto, el derecho a la imagen conserva su protección jurídica y su calificación legal. Por ello, se puede concluir que, si alguna de estas actuaciones se da en el marco de una relación laboral o de una actividad económica, los rendimientos obtenidos, no se calificarán como rendimientos del capital mobiliario, sino que, serán calificados legalmente como rendimientos de actividades económicas cuando se den en el ámbito de una actividad económica conforme al Art. 27.1 de la LIRPF y deberían ser calificados como rendimientos del trabajo si están relacionados directamente con el desarrollo de una actividad laboral o indirectamente, como se podría esgrimir en el caso analizado de la Marca Messi. Sin embargo, lo más habitual en la práctica, es que estas formas de explotación de la imagen se articulen a través de una entidad indistinta, con lo que los rendimientos que generan estas actividades se califican como rendimientos de capital mobiliario.

En cuarto lugar, en relación con la cuantificación de los derechos de imagen como rendimientos de capital, se ha destacado la aplicación de una retención proporcional fija del 19 por ciento como medio de anticipación del pago y la no aplicación de gastos deducibles ni de la reducción por irregularidad. En este sentido, al contrastar la cuantificación de estos rendimientos con los de actividades económicas, se observa que el tratamiento fiscal de estos últimos es más favorable al haber una mayor posibilidad de deducir ciertos gastos afectos a la actividad económica.

No obstante, hay dos hechos muy relevantes en relación con la cuantificación de los derechos de imagen que hay que resaltar. En primer lugar, si los rendimientos que se obtienen por la explotación de la imagen en el ámbito de una relación laboral se calificaran como rendimientos del trabajo, su tratamiento fiscal sería más favorable para el contribuyente, puesto que serían de aplicación un mayor número de gastos deducibles y reducciones, reconocidas por los artículos 18, 19 y 20 de la LIRPF. Por ello, se puede concluir, que puede que haya un interés recaudador en el legislador a la hora de calificar a estas distintas



situaciones como rendimientos del capital. Sin embargo, este tratamiento favorable es imperceptible en los volúmenes retributivos tan elevados en los que se mueven los contribuyentes que se ven afectados por esta errónea calificación. En segundo lugar, el hecho de que los derechos de imagen se asimilen legalmente a elementos patrimoniales, al calificarse como rendimientos del capital, permite su cesión a entidades y sociedades que se encargan de explotarlos. Se emplean sociedades interpuestas y otros mecanismos de ingeniería fiscal de dudosa legalidad para eludir la progresividad del IRPF, al estar gravadas estas por impuestos proporcionales (Impuesto de Sociedades o Impuesto sobre la Renta de los No Residentes), perjudicando claramente el volumen de recaudación de impuestos de la Hacienda Pública.

En definitiva, la LIRPF, al no prever expresamente la calificación como rendimientos del trabajo de algunos supuestos de explotación de la imagen no responde a la verdadera naturaleza jurídica de estos rendimientos, generando una evidente inseguridad jurídica. En la actualidad, son frecuentes los procedimientos penales por fraude fiscal contra deportistas y artistas, lo que evidencia que esta errónea calificación ha supuesto una gran oportunidad de eludir la progresividad del IRPF, tributando a través de sociedades interpuestas radicadas, en muchos casos, en paraísos fiscales. Por lo tanto, la interpretación de esta poco acertada calificación de los rendimientos generados por la explotación de los derechos de imagen ha generado posibles conductas antijurídicas que han acabado desembocando en sonados juicios mediáticos. Además, el problema es considerablemente grave si se tiene en cuenta que la mayor parte de las personas que están involucradas en estos conflictos con la Hacienda Pública son titulares de elevados patrimonios, lo que supone un claro detrimento para la recaudación de la Administración Tributaria Española.

Por todo lo comentado en el presente trabajo, desde mi punto de vista, la regulación del IRPF debería ser reformada, ya que se debería determinar la calificación tributaria de estos rendimientos en función del origen de su patrimonialización. Por ello, se deberían calificar como rendimientos del trabajo los obtenidos en el marco de una relación laboral. Hoy en día, es indiscutible y patente el perjuicio que esta poco acertada calificación produce tanto a los contribuyentes, que se ven involucrados en numerosos procesos penales, como

a la Administración Tributaria en particular y a todos los poderes del Estado en general, que ven reducida la recaudación del estado debido al incremento del fraude fiscal. Por todo esto, se puede concluir que esta regulación en esta materia no solo no ha cumplido con las expectativas y fines con las que se aprobó, sino que ha creado un problema jurídico y tributario de difícil solución.

## VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### 1. Libros, artículos y revistas científicas.

- CARMONA FERNÁNDEZ, N. 1997. Derechos de imagen y transparencia fiscal. En *Tribuna Fiscal*. Madrid: Editorial CISS, núm. 79, pp. 59-68.
- CAZORLA PRIETO, L.M. 2000. Los rendimientos del capital mobiliario en CAAMAÑO ANIDO, M. Á. [ET AL.] *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid: Lex Nova, pp. 342-367.
- CASTÁN TOBEÑAS, J. 1952. “Los derechos de la personalidad.” *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*. Madrid: Editorial Reus. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 33.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. 2009. El Impuesto sobre el Patrimonio. En PÉREZ ROYO, F. (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tercera Edición. Madrid: Editorial Tecnos, pp. 581-612.
- ESTRADA ALONSO, E. 1990. “El derecho a la imagen en la ley orgánica 1/1982, de 5 de mayo”, *Revista de Actualidad Civil*. Madrid: Semana 18-24 de junio de 1990, número 25. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 33.
- FALCÓN Y TELLA, R. 1999. El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas. En FERNÁNDEZ HERRERO, E. (Dir.); GOROSPE OVIEDO, J. (Coord.) *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Civitas, pp. 229-240.
- GARCÍA BERRO, F. 2009. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). En PÉREZ ROYO, F. (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tercera. Madrid: Editorial Tecnos, pp. 75-115.
- GARCÍA BERRO, F. 2009. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II). En PÉREZ ROYO, F. (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tercera Edición. Madrid: Editorial Tecnos, pp. 117-238.
- GITRAMA GONZÁLEZ, M. 1962. *Imagen (derecho a la propia)*. Nueva Enciclopedia jurídica Seix. Barcelona: Editorial Francisco Seix. Tomo XI. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- LOBATO GARCÍA. M. 1990. “Aproximación a la figura del merchandising.” *Revista de Derecho Mercantil*.” Madrid. Tomo I. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- MENÉNDEZ MORENO, A. 2000. Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en CAAMAÑO ANIDO, M. Á.

- [ET AL.] *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid: Lex Nova, pp. 625-643.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.). 2019. *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra*. Vigésima edición. Pamplona: Civitas – Thomson Reuters.
- O'CALLAGHAN MUÑOZ, X. 1993. "Honor, intimidad y propia imagen en la jurisprudencia de la Sala primera del Tribunal Supremo". Cuadernos de Derecho Judicial. Madrid: Consejo General del Poder Judicial. Tomo XXXV. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 38.
- PÉREZ ROYO, F. 2009. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tercera edición. Madrid: Editorial Tecnos.
- PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales,
- PLAZA Y JABAT, M.S. 1997. "El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario." En *Crónica Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, núm. 81, pp. 87-100.
- TOVILLAS MORÁN, J.M. 2001. *El tratamiento tributario de los derechos de imagen*. Madrid: Marcial Pons.
- VENDRELL CERVANTES, C. 2014. *El Mercado de los Derechos de Imagen: el consentimiento o autorización para la intromisión en los derechos de la personalidad y la transmisión de derechos de imagen*. Primera Edición. Pamplona: Editorial Thomson Reuters Aranzadi.
- VICENTE DOMINGO, E. 1998. *El contrato de sponsorización*. Madrid: Editorial Civitas. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

## 2. **Normativa consultada.**

- ESPAÑA. 1978. *Constitución Española, de 6 de diciembre. Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 1982. Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 1985. Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 1987. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 1988. Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad. *Boletín Oficial del Estado*.

- ESPAÑA. 1991. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 1996. Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 2001. Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 2003. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 2005. Resolución de la Dirección General de Empleo, de 23 de noviembre, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 2006. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 2007. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 2014. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*.
- ESPAÑA. 2015. Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. *Boletín Oficial del Estado*.

### 3. **Jurisprudencia consultada.**

- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Sala Segunda). Sentencia núm. 231/1988, de 2 de diciembre.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Sala Segunda). Sentencia núm. 117/1994, de 25 de abril.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Sala Segunda). Sentencia núm. 81/2001, de 26 de marzo.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Sala Segunda). Sentencia núm. 156/2001, de 2 de julio. Aranzadi RTC\2001\156.
- TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (Tribunal General). Sentencia de 26 de abril de 2018.
- TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO (Sala de lo Social). Sentencia de 14 de junio de 1993.
- TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Penal). Sentencia de 17 de noviembre de 1999.
- TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil). Sentencia de 26 de febrero de 2020 (STS 601/2020).

#### 4. Webs consultadas.

ARANZADI (THOMSON-REUTERS). 2020. *Buscador de Jurisprudencia* [sitio web]. [Consulta: 15 de abril de 2020]. Disponible en: [www.aranzadidigital.es](http://www.aranzadidigital.es).

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO. 2020. [sitio web] [Consulta: 23 de junio de 2020]. Disponible en: [www.boe.es](http://www.boe.es)

CENDOJ. 2020. *Buscador de jurisprudencia* [sitio web] [Consulta: 15 de junio de 2020]. Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>

CURIA -TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. 2020. [sitio web] [Consulta: 28 de mayo de 2020]. Disponible en: [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/es/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/es/)

IUSTEL, DIARIO DEL DERECHO. 2020. [sitio web] [Consulta: 20 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.iustel.com/>

PODER JUDICIAL. 2020. *Tribunal Supremo* [sitio web]. [Consulta: 14 de mayo de 2020]. Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/>

PORTAL TOGAS.BIZ. 2020 [sitio web]. [Consulta: 22 de junio de 2020]. Disponible en: <http://togas.biz/>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA DE LA LENGUA. 2020. *Diccionario* [sitio web]. [Consulta: 25 de junio de 2020]. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=DglqVCc>