

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.
Álvaro Nieto Bressel



Facultad de Derecho
Universidad Zaragoza

TRABAJO FINAL DE GRADO

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL DEPORTE.



Álvaro Nieto Bressel

Tutor: José Luis Malo Guillén.

ÍNDICE

	<u>PÁG.</u>
I. ABREVIATURAS	4
II. INTRODUCCIÓN	5
1. CUESTION TRATADA EN EL TFG .	5
2. RAZON DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.	5
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO	6
4. LOS DERECHOS DE IMAGEN. APROXIMACIÓN.	6
III. LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL DEPORTE.	9
1. CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN EN EL CONTRATO DE TRABAJO.	10
2. EXPLOTACIÓN POR EL CLUB DE LA IMAGEN DEL DEPORTISTA.	10
3. LA IMAGEN DE LAS SAD O CLUBS.	12
4. CONVENIOS COLECTIVOS DEL DEPORTE PROFESIONAL.	14
4.1 Convenio Fútbol Profesional.	14
4.2 Convenio Baloncesto profesional ACB	15
4.3 Convenio Balonmano profesional.	16
IV. LA FISCALIDAD DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.	18
1. EVOLUCIÓN.	18
2. LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.	20
2.1. La calificación como rendimientos del trabajo.	20
2.2. La calificación como rendimientos del capital mobiliario.	21
2.3. La calificación como rendimientos de actividades económicas.	22

2.4. La calificación como imputación de rentas.	23
2.5 La regla del 85/15.	24
V. LA ELUSIÓN FISCAL DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.	26
1 “EL CASO MESSI”.	28
2 LA REAL SOCIEDAD.	33
3 LOS DEPORTISTAS EN “LOS PAPELES DE PANAMÁ”.	34
VI. CONCLUSIONES	35
VII. BIBLIOGRAFÍA.	36

I. ABREVIATURAS.

ABP = Asociación de Baloncestistas Profesionales.

ACB = Asociación de Clubes de Baloncesto.

CBP = Convenio Balonmano Profesional.

CE = Constitución Española.

CFP = Convenio del Fútbol Profesional.

CP = Código Penal.

FC = Fútbol Club.

IVA = Impuesto sobre el Valor Añadido.

IRPF= Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS = Impuesto de Sociedades.

LIRPF = Ley del IRPF.

LFP = Liga de Fútbol Profesional.

LO = Ley Orgánica.

OB.CIT. = Obra Citada.

RD = Real Decreto.

SAD = Sociedad Anónima Deportiva.

STC = Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS = Sentencia del Tribunal Supremo.

TFG = Trabajo Final de Grado.

II. INTRODUCCIÓN.

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO.

Este trabajo trata de arrojar algo de luz a una temática tan complicada como son los derechos de imagen. Nos aproximaremos a ellos tanto desde el punto de vista económico como del tributario.

Los derechos de imagen abarcan muchos ámbitos de la vida del deporte, llegando a ser fundamentales para obtener ingresos por los grandes clubs. Por ello, explicaré como ha sido legislada su tributación, tarea difícil para un legislador que ha pretendido no dejar ranuras por las que puedan evadirse impuestos.

El trabajo de investigación incluye casos reales de evasión fiscal relacionada con el deporte, en especial lo sucedido con Lionel Messi, quien ha sido juzgado en Barcelona por fraude fiscal. También incluye información relativa a los derechos televisivos y a todos los problemas que está causando el reparto de los beneficios obtenidos por su explotación.

En definitiva, se trata de una aproximación práctica a la tributación de los derechos de imagen.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.

Durante los últimos años, ha habido un goteo constante de noticias relacionadas con deportistas enjuiciados o sancionados por evadir impuestos. Era tanta la cantidad de información que ofrecían los medios de comunicación y tanta la repercusión que tenía que llegué a interesarme mucho por el tema, incluso antes de empezar este TFG.

El Derecho Deportivo es la rama que más me gusta y este tema podía servirme para acercarme a este sector del derecho y comprobar, así, si quería continuar formándome en este tema en el futuro.

Es tal la cantidad de dinero que se mueve por los derechos de imagen de las élites deportivas, que llama la atención que los deportistas prefieran eludir impuestos, siendo que son ejemplos de conducta para los niños. Mediante la realización de este trabajo pretendía comprender mejor los mecanismos elusivos empleados por los deportistas.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.

La metodología empleada para la realización del trabajo ha sido básicamente la lectura de distintas obras doctrinales, que me han dado una idea de los conceptos por los que debían tributar los derechos de imagen.

Además, ha consistido en un seguimiento de la actualidad deportiva en busca de nuevos evasores de impuestos dentro del deporte (casi todos los días podía verse un caso en la prensa deportiva).

Para ello, he utilizado la información ofrecida por la prensa nacional e internacional, la ofrecida por la jurisprudencia relativa a la tributación de estos derechos y por último, la doctrina recogida en diversos libros que detallaré en la bibliografía.

4. LOS DERECHOS DE IMAGEN. INTRODUCCIÓN.

Hoy en día, debido a la gran repercusión que tiene el deporte en los medios de comunicación, ha surgido una problemática acerca de cómo se debe tributar por los derechos de imagen de los deportistas. En este trabajo trataremos de explicar como el legislador ha tratado de no dejar “cabos sueltos” a la hora de tributar por derechos de imagen.

A modo de aproximación, podemos definir, desde un punto de vista teórico, el derecho a la imagen como el derecho que faculta a las personas:

- A reproducir la propia imagen.
- A impedir que un tercero pueda captar, reproducir o publicar su imagen sin su autorización.¹

La propia Constitución² reconoce y garantiza que los derechos al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen tienen el rango de fundamentales. Tanto han de respetarse, que constituyen un límite al ejercicio de las libertades de expresión que la misma CE reconoce y protege con el mismo carácter de fundamentales³.

Por otro lado, 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, protege a las personas contra la intromisión en el derecho de imagen por captación, reproducción o publicación

¹ MARTIN MORO, M.: *la tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruiz, Itziar, Madrid, 2012. Pág. 25

² Artículo 18.1 CE.

³ Artículo 20.4 CE.

por fotografía o video de la imagen de una persona en lugares o momentos de su vida privada o fuera de ellos⁴. También se protegen la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga.

Los derechos protegidos en la ley no pueden considerarse absolutamente ilimitados. Existen ocasiones en las que está permitida esa intromisión, las previstas en el artículo 8.2: “No podrá alegarse intromisión ilegítima: 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. Así como la utilización de la caricatura de dichas personas, de acuerdo con el uso social.”

Este artículo viene a decir que, en primer lugar, el interés público puede hacer que por ley se autoricen determinadas entradas en el ámbito de la intimidad, que no podrán ser reputadas ilegítimas. Y en segundo lugar, tampoco tendrán este carácter las consentidas por el propio interesado, ahora bien, la ley exige que el consentimiento sea expreso⁵, y dada la índole particular de estos derechos, permite que pueda ser revocado en cualquier momento, aunque con indemnización de los perjuicios que de la revocación se siguieren al destinatario del mismo⁶.

Pese a ser un derecho fundamental, inherente a la persona, su explotación puede ser objeto de cesión, pues imagen y personalidad se encuentran indisolublemente unidas, y precisamente por ello, la utilización del derecho se ve limitada incluso para el propio titular del derecho, que no goza de su pleno *ius disponendi*. Sólo se cede una facultad, de índole patrimonial, no la disposición de un derecho de imagen global, porque no por ello se desposee del derecho a su titular, ni tal derecho puede ser adquirido por otra persona⁷.

Deviene así trascendente el consentimiento, pues mediante ello “la imagen puede convertirse en un valor autónomo de contenido patrimonial sometido al tráfico negocial”⁸.

⁴ Artículo 7.5 de la LO 1/1982.

⁵ Artículo 2.2 de la LO 1/1982.

⁶ Artículo 2.3 de la LO 1/1982.

⁷ MARTIN MORO, M.: *la tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruiz, Itziar, 2012. Pág. 21

⁸ STC 117/1994, de 25 de abril.

Los derechos de imagen cobran especial relevancia en los deportistas profesionales, la cesión o explotación de los derechos de imagen se aleja de los parámetros deportivos para acercarse más a los aspectos económicos⁹. Las elites deportivas, se han configurado ya no solo como grandes deportistas, sino como *celebrities* televisivas. Continuamente se están emitiendo imágenes de cómo los deportistas profesionales pasan su día a día, muchas de estas imágenes tomadas por paparazzis sin el consentimiento del deportista. Es aquí donde entran en juego los límites de esa intromisión ilegítima en la imagen del deportista.

Los deportistas, dada su repercusión social y televisiva, obtienen, por ejemplo, patrocinios por llevar una determinada marca deportiva. El patrocinador “obliga” al deportista a lucir sus logos corporativos en actos públicos o en anuncios publicitarios a cambio de una contraprestación. Son derechos de imagen debido a que el deportista altera su imagen (su vestimenta) a cambio de un precio. Los patrocinios o sponsors serían la base de la explotación de los derechos de imagen individuales.

Los derechos de imagen colectivos, son los que explota el deportista por la pertenencia a un equipo. Son, por ejemplo, los derechos de imagen que tiene por practicar el deporte ante público, o por asistir a ruedas de prensa y sobre todo por la retransmisión televisiva de su imagen, dentro del equipo. Estos derechos se suelen ceder en el contrato laboral que firma el deportista con el Club o SAD, como veremos más adelante.

En el fútbol, especialmente, los deportistas casi tienen más valor de mercado por su imagen, que por su calidad como deportistas, por ello los clubes tratarán de aumentar sus ingresos explotando la imagen de los futbolistas con más repercusión mediática.

Este trabajo trata de explicar los conceptos por los que las cantidades recibidas por los deportistas por la cesión de la explotación de sus derechos imagen deben tributar. Estos conceptos serán distintos dependiendo de la forma retributiva del deportista.

III. LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL DEPORTE.

El deporte se constituye como un elemento fundamental del sistema educativo y su práctica es importante en el mantenimiento de la salud y, por tanto, es un factor corrector de desequilibrios sociales que contribuye al desarrollo de la igualdad entre los

⁹ GARCÍA SILVERO, E. A.: *la extinción de la Relación Laboral de los Deportistas Profesionales*, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2008, pág.33.

ciudadanos, crea hábitos favorecedores de la inserción social y, asimismo, su práctica en equipo fomenta la solidaridad. Todo esto conforma el deporte como elemento determinante de la calidad de vida y la utilización activa y participativa del tiempo de ocio en la sociedad contemporánea.

Hoy en día debido a la globalización, es posible ver un partido de fútbol en directo, desde tu casa, que se está jugando en el otro lado del mundo. Ya que cada vez se ven desde más partes del mundo, aumenta el número de personas interesadas en verlo. Un patrocinador cualquiera, que ofrezca una cantidad determinada a un equipo por exponer en su estadio sus logos, estará interesado en que lo vean la mayor cantidad de personas posible. Por ello, se han ido encareciendo los derechos de imagen en el deporte.

Actualmente, han cobrado especial relevancia los derechos de imagen individuales de los deportistas. Las grandes compañías están dispuestas a pagar enormes cantidades de dinero por la participación en actos publicitarios de determinados deportistas. Pero el hecho de ser deportista profesional no garantiza el éxito a la hora de explotar su imagen, para vender la imagen de un deportista como figura del deporte ha de reunir ciertas cualidades, como:

- Ser un deportista de altísimo nivel.
- Ser atractivo físicamente, aunque con excepciones como Ribery y Ronaldinho.
- Tener un comportamiento ejemplar fuera de las canchas.

Respecto al comportamiento ejemplar, tuvo mucha repercusión lo sucedido con el golfista Tiger Woods, quien tras los escándalos de infidelidad en los que se vio involucrado, perdió contratos con grandes compañías como General Motors y AT&T (empresa de telecomunicaciones). Los patrocinadores, en sus contratos de explotación de derechos de imagen, establecen que cualquier actuación que perjudique la imagen del deportista (y por ello del propio sponsor) es causa de rescisión del contrato de explotación.

1. CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL CONTRATO DE TRABAJO.

Como ya sabemos, la explotación de los derechos de imagen puede ser objeto de cesión. Esta modalidad de cesión ha sido la más empleada hasta comienzos del siglo

XXI. La dificultad radica en determinar cuánto vale la imagen del deportista profesional.

Si esos derechos de imagen son cedidos mediante contrato de trabajo con el Club o SAD, la valoración será la que se estipule en dicho contrato. De este modo, el deportista puede pactar cual será su remuneración por este concepto.

La cantidad que reciba dependerá de muchos factores, entre ellos: el número de camisetas que vende en todo el mundo, el número de seguidores de Facebook, los títulos individuales que haya obtenido, la repercusión en los medios de comunicación, las reproducciones en YouTube de las proezas deportivas realizadas por el deportista, etc.

Los derechos cedidos mediante contrato laboral, son únicamente los derechos de imagen colectivos, los que se generan por la pertenencia a un club y su participación en los encuentros deportivos. Es decir, los derechos inherentes a la profesión del deportista, como son: la asistencia a entrenamientos, la participación en los partidos delante de público, la primera retransmisión de los partidos, la firma de camisetas, etc. Dicha cesión de derechos no incluye la de derechos de imagen individuales, como anuncios publicitarios, partidos de exhibición, etc.

2. EXPLOTACIÓN POR EL CLUB DE LA IMAGEN DEL DEPORTISTA.

Con el “boom” televisivo y la globalización, los clubs de las grandes ligas observaron que los derechos de imagen individuales de los deportistas habían incrementado su valor exponencialmente.

Se rompe con la tendencia que llevaban los clubs, en la que sólo adquirían los derechos de imagen colectivos (el jugador como parte del club) y dejaban los individuales (aquellos que no utilizan los signos distintivos de ningún club o SAD) a la libre disposición del futbolista. Los clubs pasarán a comprar la totalidad de la explotación de esos derechos de imagen pactando con el deportista el tipo de contraprestación (explotación de su imagen) que deberá desempeñar.

Los grandes clubs han de tener en cuenta que únicamente unos pocos jugadores de cada país concentrarán la mayor parte del potencial de ingresos, por lo que de alguna forma equivaldrán al *prime time* televisivo.¹⁰

Es por ello que los clubs siempre andan buscando al jugador más mediático. Por ejemplo, cuando el Real Madrid ficho a Cristiano Ronaldo “a pesar del precio de su fichaje, 94 millones de euros y de su sueldo, genera cada año 80 millones de ingresos en el club blanco. Un informe del consultor Simon Chadwick recomendaba en su día el fichaje del portugués porque su impacto comercial iba a ser superior al de David Beckham que hizo ganar al Madrid 400 millones de euros. Ya con Beckham el equipo blanco creció en merchandising un 133 por ciento, pues bien, ahora la sola presencia de Cristiano en las giras por Asia y Estados Unidos hace que los ingresos del Real Madrid, unos dos millones de euros se incrementen un 30 por ciento”.¹¹ El Real Madrid posee el 50% de los derechos de imagen de Cristiano Ronaldo, por ello el presidente Florentino Pérez siempre ha manifestado que los 94 millones de Euros pagados por CR-9 son una inversión más que un gasto.

Cuando el Club o SAD compra la totalidad de los derechos de imagen de un jugador lo hace con la intención y la obligación societaria de su explotación. Esta obligación societaria de la explotación de la imagen tiene como límite el artículo 7 de La Ley Orgánica 1/1982 de protección del derecho a la imagen, citada en la introducción de este Trabajo Final de Grado. Así, lo que nos interesa es el consentimiento contractual, es decir, si esas prestaciones que el deportista ha de realizar han sido estipuladas en el contrato de trabajo, serán de obligado cumplimiento para el deportista. Las cláusulas más genéricas que el deportista se niegue a realizar por entender que lesionan su derecho a la imagen, pueden conllevar a la extinción del contrato, con la consiguiente indemnización, y por otro lado, a que dicho cumplimiento sea exigido por parte del deportista.

Mediante la cesión, el deportista se obliga a hacer todos los spots de publicidad que le indique el club. El jugador no podrá usar su imagen, figura, voz y nombre en su condición de jugador de ese Club o SAD, sin el consentimiento de este y se obliga a

¹⁰ ESTEVE CALZADA: *Show me the money! Cómo conseguir dinero a través del marketing deportivo*. Libros de cabecera, Barcelona, pág.239

¹¹ *Cristiano Ronaldo ya es el jugador más rentable del Real Madrid (s.d.)* recuperado de: <http://www.telemadrid.es/noticias/deportes>

intervenir en cuantos actos promocionales, institucionales y culturales, sean requeridos por parte del club.

3. LA IMAGEN DE LAS SAD O CLUBS.

En el caso del fútbol o de cualquier otro deporte de equipo, además de la imagen del deportista son objeto de explotación tanto la imagen de cada uno de los equipos por separado, como la que ofrecen al enfrentarse (por ejemplo, las bufandas que son mitad de un equipo, mitad del rival), como por último, la imagen de cada enfrentamiento dentro de una competición determinada

La imagen del Club es más que la suma de los derechos de imagen individuales de sus jugadores puesto que aunque estos sean transferidos o se retiren, el Club sigue teniendo una imagen propia.

Por ejemplo, cuando se quiere organizar un partido de exhibición, no será la misma remuneración la que obtendría el Real Zaragoza por participar, que actualmente está en la Segunda División Española, que la que obtendría el Real Madrid.

El Real Madrid es uno de los equipos más importantes del mundo y uno de los que más seguidores tiene en todo el planeta. Para el organizador del torneo, que lo que quiere es que sea retransmitido en todo el mundo y que lo vea cuanta más gente mejor. De este modo, el organizador obtendrá unos mayores ingresos por parte de sus patrocinadores y sponsors.

Es en los derechos televisivos donde adquiere más relevancia la imagen de un club. La Ley 10/1990, del Deporte, estipula en su disposición adicional decimoquinta que: *“Con el fin de regularizar la situación económica de los Clubes de fútbol profesional se elaborará por el Consejo Superior de Deportes un Plan de Saneamiento que comprenderá un convenio a suscribir entre dicho Organismo y la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Asimismo, en el citado Plan de Saneamiento se incluirán los convenios particulares que los Clubes afectados deberán suscribir con la Liga Profesional.”*

En ese convenio de obligatoria suscripción, se determina que durante el período de vigencia del convenio, y hasta la total extinción de la deuda, la Liga Profesional percibirá y gestionará, entre otros, los derechos económicos que, por todos los

conceptos, generen las retransmisiones por televisión de las competiciones organizadas por la propia Liga, por sí misma o en colaboración con otras asociaciones de Clubes.¹²

De este modo, la LNFP como organizadora de las competiciones, sería la responsable de gestionar tanto los derechos económicos obtenidos como contraprestación por la retransmisión televisiva de los partidos, como los que se correspondan al merchandising y al patrocinio de dichas competiciones.

Por otro lado, la LNFP deberá repercutir los beneficios obtenidos con los derechos televisivos a los clubs que han formado parte de las distintas competiciones, en función de su *cuota de share*. Es por ello que los clubs quieren tener más repercusión mundial, para que la gente quiera ver los partidos que juegan y así obtener una distribución más beneficiosa de las cantidades repartidas por la LFP.

En España se procede a la cesión individual de cada club de sus derechos de imagen. Por el contrario, en la mayoría de grandes ligas europeas, los clubs tienen contratos con la Liga por los que se comprometen a su cesión de los derechos de imagen, y ésta los comercializa en el mercado para posteriormente redistribuir el valor en base a diferentes criterios. Precisamente el acuerdo sobre los criterios para repartir estos ingresos supone el principal problema en el reparto, hasta el punto de que en España (donde FC Barcelona y Real Madrid tienen la mayor parte del valor televisivo) aún no se ha llegado a un acuerdo.

Este reparto ha suscitado mucha controversia entre los clubs de la LFP, debido a que lo consideran altamente desequilibrado. Diversos clubs de la primera división plantaron cara a FC Barcelona y Real Madrid (principales beneficiados de este reparto televisivo), en especial el Sevilla CF mediante su presidente José María Del Nido (también Villarreal, Real Zaragoza, Athletic Club, Real Sociedad y Español). Del Nido llegó a decir: "Si el Real Madrid y el FC Barcelona no están satisfechos en cuanto un nuevo reparto, que se marchen a la liga portuguesa o a la liga francesa".¹³

4. CONVENIOS COLECTIVOS DEL DEPORTE PROFESIONAL.

¹² Ley del Deporte 10/1990, disposición transitoria número 3.1

¹³ *La historia de una batalla ganada por Del Nido (s.d.)* recuperado de: <http://sevilla.eldesmarque.com/sevilla-futbol-club/sevillafc-reportajes>

El reparto de las cantidades obtenidas a causa de la explotación de los derechos de imagen dentro de una competición viene determinado en el artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales determina que: “En lo relativo a la participación en beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que pudiera determinarse por Convenio Colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales del artículo 1.3 del presente R.D.”

Este precepto nos obliga a estudiar los Convenios más importantes del Deporte en España, observando qué dicen sobre las cantidades que reciben los deportistas y sobre cómo deben tributar esas cantidades, dejando de lado los contratos individuales.

4.1 Convenio de Fútbol Profesional.

El artículo 19 de este convenio, relativo al salario, determina que las retribuciones que perciban los Futbolistas Profesionales serán consideradas a todos los efectos como salario, a excepción de aquellos conceptos que estén excluidos de tal consideración por la legislación vigente.

Como nuestro trabajo se refiere a los derechos de imagen, mención especial requiere el artículo 28 del Convenio, en el se estipula que: “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.” Como hemos visto anteriormente todo concepto que se obtenga como contraprestación laboral ha de tributar como rendimiento del trabajo.

De este artículo se desprende que:

- Si no se ceden los derechos de imagen y la cantidad a cobrar está reflejada en el contrato, es indudable la naturaleza salarial de dicho concepto.
- Si por el contrario, se ceden esos derechos temporal o indefinidamente, la retribución obtenida por ello será rendimiento de capital mobiliario.

También tributarán como rendimientos del trabajo las siguientes cantidades:

- ~ La contraprestación económica a la que el futbolista tiene derecho en el caso de cesión temporal (como mínimo, el 15% del precio pactado)¹⁴ o definitiva a otro club¹⁵.
- ~ La prima de contratación o fichaje, que el CFP define como la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el futbolista por el hecho de suscribir el contrato de trabajo.¹⁶
- ~ Las primas por partido, que se pactarán por cada Club/SAD con su plantilla o con cada futbolista de forma individual.¹⁷
- ~ Sueldo mensual.
- ~ La participación en la compensación por preparación o formación que el club que contrate a un jugador menor de 24 años debe pagar al club de procedencia del mismo (el importe que se haya fijado libremente en las Listas de Compensación).¹⁸
- ~ Plus de antigüedad que percibe el jugador por cada dos años de permanencia en el mismo Club/SAD. El importe será equivalente al 5% del sueldo mensual que perciba del club el jugador.
- ~ Premio de antigüedad que percibe el jugador que lleva seis o más temporadas al final de su relación contractual.¹⁹
- ~ Retribuciones percibidas del club durante la incapacidad temporal.
- ~ Indemnización abonada por el club en los casos de muerte o lesión invalidante para cualquier actividad laboral.
- ~ Cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo.

4.2 Convenio de Baloncesto Profesional ACB.

El presente Convenio, como resultado de la negociación llevada a cabo para su conclusión, constituye la expresión del acuerdo libremente adoptado por las Organizaciones firmantes – la Asociación de Clubs de Baloncesto (ACB) y la

¹⁴ Artículo 16 Convenio de Fútbol Profesional. *De no pactarse cantidad para la cesión, el futbolista tendrá derecho a percibir como mínimo el importe que resulte de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del Club/SAD en la temporada inmediata anterior, multiplicado por el uno y medio por cien (1'5%)*

¹⁵ Artículo 17.3 CFP. *El futbolista tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15% de dicha cesión.*

¹⁶ Artículo 22 CFP.

¹⁷ Artículo 23 CFP.

¹⁸ Artículo 18 CFP.

¹⁹ Artículo 32 CFP

Asociación de Baloncestistas Profesionales (ABP) – en virtud de su autonomía colectiva, por lo que sus contenidos obligacional y normativo serán de preceptiva observancia en los ámbitos funcional y temporal pactados.²⁰

El convenio determina en su artículo 11 que “las retribuciones abonadas por los clubes o SADs a los jugadores, ya sea por la prestación profesional de sus servicios o, en su caso, por la cesión de expresa de la explotación de sus derechos de imagen, tendrán a todos los efectos la consideración legal de salario y podrán ser en metálico o en especie. Y que no tendrán la consideración legal de salario los conceptos que no sean considerados como tales por la legislación vigente”.

Por el contrario, si no se los cede al Club, la retribución que se perciba bajo el concepto de derechos de imagen quedará excluida de esa naturaleza salarial y pasara a ser un rendimiento del capital mobiliario.

4.3 Convenio Balonmano Profesional.

Siguiendo la línea de los dos anteriores, este convenio en su artículo 21 recoge que “todas las retribuciones abonadas por los clubes a los jugadores profesionales de balonmano serán consideradas a todos los efectos como salario, a excepción de aquellos conceptos que estén excluidos de tal consideración por la legislación vigente”.

Aquí, al igual que en el CFP, se han pactado retribuciones (del 15%) para el caso de cesión temporal²¹ y de cesión definitiva²².

El artículo 22 establece como conceptos salariales:

- ~ El sueldo mensual.
- ~ Las gratificaciones extraordinarias.
- ~ Las primas de fichaje.
- ~ Las primas especiales.
- ~ Las primas de partido.
- ~ En su caso, las cantidades percibidas como explotación del derecho de imagen.

Como ya hemos visto, si esta retribución está pactada en contrato laboral, no

²⁰ Resolución de 6 de octubre de 2014, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el III Convenio Colectivo del Baloncesto Profesional ACB.

²¹ Artículo 19 CBP.

²² Artículo 20 CBP.

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.

Álvaro Nieto Bressel

cabe duda de que estas cantidades habrán de tributar como rendimientos del trabajo.

IV. LA FISCALIDAD DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.

El deporte, en sus múltiples y muy variadas manifestaciones, se ha convertido en nuestro tiempo en una de las actividades sociales con mayor arraigo y capacidad de movilización y convocatoria. Es por eso que los deportistas profesionales han adquirido cada vez más repercusión social y, por ello, obtienen remuneraciones muy elevadas.

Tal es la repercusión que tienen los deportistas profesionales que en 2005 se creó una ley para atraer capital humano cualificado del extranjero que fue bautizada como la Ley Beckham²³. Era la época del “Madrid de los galácticos” y coincidió con la llegada del futbolista David Beckham a España. Esta ley se eliminó a finales de 2009 con la subida de impuestos indirectos realizada por el Ejecutivo²⁴.

La llamada Ley Beckham era en realidad una reducción fiscal en el IRPF para los trabajadores extranjeros que cambiasen su residencia fiscal a España²⁵. En concreto, permitía a los residentes fiscales en España tributar como no residentes al tipo general del 24% en lugar del 43% que se aplicaba a los contribuyentes residentes con rentas superiores a los 120.000 euros.

Debido al increíble crecimiento de los derechos de imagen en el deporte, las cantidades que se retribuyen como explotación de estos no han hecho más que aumentar y estas cantidades deben tributar. En este apartado intentaremos explicar, cómo ha ido evolucionando la situación de los deportistas y el por qué han de tributar de una manera u otra las cantidades que reciben por la explotación de sus derechos de imagen.

1. EVOLUCIÓN.

Durante los años 80, empezaron a surgir problemas en lo relativo a la tributación del derecho de imagen, los salarios de los deportistas empezaban a ser bastante elevados y tributaban como rendimientos del trabajo en el IRPF debido a que su retribución laboral había sido pactada en convenio colectivo o mediante un contrato laboral entre el Club y el jugador. Posteriormente, debido a la creciente repercusión de los medios de

²³ Es, en realidad, el RD 687/2005, que estuvo vigente entre 2005 y 2010.

²⁴ ALEJANDRO BOLAÑOS: *Hacienda excluye definitivamente a los jugadores extranjeros de la “ley Beckham”*. Madrid. Recuperado de <http://economia.elpais.com/economia>

²⁵ LUCÍA ABELLÁN: *¿Es justo que Ronaldo pague menos que tú?*. 2009. Recuperado de <http://elpais.com/diario/2009/11/08/sociedad>

comunicación, los deportistas profesionales comenzaron a explotar en nombre propio su derecho constitucionalmente protegido a la propia imagen²⁶. Si bien las retribuciones obtenidas con motivo de la relación laboral tributaban como rendimiento del trabajo (bien sea salario, bien contraprestación por la explotación de su imagen), las retribuciones obtenidas por la explotación de la imagen, no tenían una respuesta tan clara.

A principios de los años 90, los medios audiovisuales evolucionaron produciendo mayores beneficios en cuanto a la explotación de la imagen se refiere. Con esta importante oportunidad de aumentar sus ingresos, los clubes comenzaron a contratar jugadores mediante la modalidad del doble contrato. Por un lado el contrato laboral por el que se le retribuía por practicar ese deporte dentro del Club y por otro lado se firmaba un contrato en contraprestación por la explotación de los derechos de imagen.

En el siglo XXI, los medios de comunicación han experimentado un “boom” debido a la globalización. Ahora un deportista puede ser conocido en cualquier parte del mundo debido a la gran influencia que ejercen sobre la gente. Esto se puede ver hoy en día con Cristiano Ronaldo, por ejemplo, que realiza numerosos actos publicitarios en el Continente Asiático para expandir su marca CR7.

Actualmente, se utiliza una fórmula de negociación triangular, dado que el futbolista antes de firmar un contrato con un Club o SAD ya ha cedido sus derechos de imagen a una empresa, generalmente participada por él mayoritariamente. Además el Club o SAD, está obligado a adquirir sus derechos de imagen. De este modo, ese doble contrato ahora se ha de realizar por un lado con el jugador (contrato laboral) y otro con la sociedad interpuesta para pactar la remuneración por la explotación del derecho de imagen del deportista.

En este trabajo trataremos de identificar los conceptos por los que tributan las diversas retribuciones que los deportistas profesionales reciben, así como explicar los mecanismos que estos deportistas articulan para evitar los fuertes gravámenes que sufren. Explicaremos el procedimiento seguido para eludir impuestos y analizaremos casos reales de marcada trascendencia.

²⁶ artículo 18.1 de la Constitución Española.

2. LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.

Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente²⁷. La LIRPF determina que son contribuyentes por este impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español²⁸. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.²⁹

Atendidas tanto la Ley como el Reglamento del IRPF, las cantidades obtenidas por la explotación del derecho de imagen pueden tributar como:

- Rendimiento del Trabajo.
- Rendimiento de Actividades Económicas.
- Rendimientos del Capital Mobiliario.
- Imputación de Rentas.

El legislador, como puede verse, pretende que no exista posibilidad de eludir el pago de impuestos. Más adelante, en el punto 6 veremos cómo se las han ingeniado los deportistas para eludir impuestos.

2.1. La calificación como rendimientos del trabajo.

“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo 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”.³⁰

Por lo tanto, tributarán como rendimientos del trabajo todas las cantidades que el deportista obtenga de su club en base a su contrato laboral, es decir, el salario mensual, la prima de contratación, el plus de antigüedad, las primas por partido, indemnizaciones por lesión y cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo.

²⁷ Artículo 6 LIRPF.

²⁸ Artículo 8.1 LIRPF.

²⁹ Artículo 8.2 LIRPF.

³⁰ Artículo 17 LIRPF.

También pueden considerarse como rendimientos del trabajo las cantidades percibidas por la explotación de la imagen cuando no han sido cedidas a tercero, sino que siguen siendo del propio deportista. La retribución, acordada en el contrato laboral, que por este concepto le satisfaga el club será considerada como rendimiento del trabajo.

Podemos decir, que cabe la posibilidad de que los derechos de imagen del deportista profesional sean explotados directamente por éste sin que sean cedidos a entidad mercantil alguna, en cuyo caso la remuneración que percibe adquiere naturaleza salarial,³¹ y por ende, sus retribuciones tendrán carácter de rendimientos del trabajo.

De este modo, si el deportista es el que cede sus derechos de imagen al club directamente y sólo son explotados por el Club mediante su mera asistencia a trabajar (la imagen del deportista y la actuación deportiva están unidas indisolublemente), es decir, si no tiene que hacer anuncios con terceros, etc. es claro que esas cantidades deberán tributar como rendimientos del trabajo.

2.2.La calificación como rendimiento del capital mobiliario.

De acuerdo con el artículo 25.4 d) de la LIRPF, son rendimientos del capital mobiliario *“los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.”*

Según esta definición de los rendimientos del capital mobiliario, todos los rendimientos obtenidos por la explotación de la imagen deberían tributar por este concepto. Pero lo esencial aquí, para que tributen como rendimientos del capital mobiliario, es que cedente y cesionario de derechos de explotación no tengan ninguna relación.

Los rendimientos del capital mobiliario se obtienen cuando la cesión se produce sin existir vínculo contractual o relación por cuenta propia, por sí o por medio de una persona interpuesta, para su explotación posterior en la forma y para quien esta última considere conveniente.³² Es decir, deberá tributar como rendimiento del capital mobiliario cuando el deportista, que se dedica a la explotación de su imagen en nombre

³¹ GONZALEZ DEL RIO, J.M.: “derechos de imagen del futbolista profesional y jurisdicción competente”, *Revista Aranzadi Social*, Aranzadi, Pamplona, 2012.

³² CAZORLA PRIETO, L.M. Y CORCUERA TORRES, A.: “los impuestos del deporte”, Aranzadi Digital, Pamplona.

propio, autorice a empresas de publicidad (ajenas a su relación laboral) a utilizar su imagen (anuncios de TV, fotografías, etc.)

4.3.La calificación como rendimientos de actividades económicas.

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas 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.”³³

Este tipo de rendimiento se produce con los deportistas individuales, como golfistas o tenistas, ya que son quienes los generarán al prestar sus servicios de forma independiente, al margen de otra persona física o jurídica. Es decir, que el deportista profesional tenga como actividad principal, aparte del deporte, la explotación de su propia imagen.

Así pues, las retribuciones derivadas del desarrollo de una actividad deportiva serán rendimientos del trabajo cuando aquélla se realice en régimen de dependencia, asumiendo un tercero los riesgos de la actividad; por el contrario, serán rendimientos de actividad económica, cuando la actividad deportiva se desarrolle por cuenta propia.³⁴

De este modo, serán rendimientos de actividades económicas las cantidades que el deportista cobra por participar a título individual en un espectáculo o evento deportivo, los premios que reciba por ello, o la remuneración obtenida por explotar por sí mismo su imagen. Por el contrario, no tendrán esa consideración las cantidades obtenidas por participar en selecciones o algún equipo; en ambos supuestos la actividad no se ha realizado por cuenta propia sino ajena y, en consecuencia, el rendimiento tendría la consideración de rendimiento del trabajo y no de actividad.³⁵El derecho de imagen ha de estar necesariamente afecto al ejercicio de una actividad económica de explotación del mismo, desarrollada por el propio titular de ese derecho de imagen.³⁶

³³ Artículo 27.1 LIRPF.

³⁴ MORÓN PEREZ, C.: “la tributación de los deportistas”, *Anales de derecho*, num.30, Editum, Murcia, 2001, pág.167.

³⁵ MORÓN PEREZ, C.: “la tributación...”, *ob.cit.*, pág 182

³⁶ MENÉNDEZ MORENO, A.: “los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 638.

4.4. La calificación como imputación de rentas.

El artículo 92 de la Ley 35/2006 de IRPF establece que “los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

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.

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

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.”

3. 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, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto”.

Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su explotación, tienen la consideración de rendimiento del capital mobiliario, salvo que la cesión o la autorización se realice en el

ámbito de una actividad económica. No obstante, cuando se utilizan personas interpuestas entre el titular originario y el cesionario último y se cumplen determinadas circunstancias, las cantidades percibidas por este concepto por la entidad interpuesta se imputan a la persona física titular de la imagen a través de un singular mecanismo de integración similar al de la transparencia fiscal internacional.³⁷

En estas operaciones, el titular de los derechos de imagen a pesar de mantener una relación laboral con una entidad, cedía los mismos a otra sociedad, residente o no, la cual era participada por el primero. Posteriormente, esta sociedad interpuesta cedía la explotación de los derechos de imagen a la entidad primera para la cual trabajaba el titular, recibiendo a cambio una contraprestación. De esta forma, tanto el deportista como el Club salen beneficiados. Por un lado el deportista, dado que esas cantidades tributarán en su empresa por el IS, y por el otro, el Club, el cual se eximía de practicar retenciones sobre dichas cantidades.

4.5. La regla del 85/15.

Este precepto fue introducido por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. En ella, el legislador trató de establecer un límite en las rentas que podía obtener un jugador por la explotación de su imagen por sí mismo o a través de una sociedad, que se fijó en un 15% de la retribución total. O lo que es lo mismo, del 100% de las cantidades que un jugador perciba de su club, solo 15% puede serlo en concepto de contraprestación por sus derechos de imagen.

La Ley 35/2006, de IRPF³⁸, que aún recoge este precepto, determina que “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.”

Esta regla que permite obtener, como retribución por la explotación del derecho de imagen, el 15% de la retribución total obtenida, ha de convivir con el régimen de

³⁷ MARTIN MORO, M.: *la tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruiz, Itziar, 2012. Pág 570

³⁸ Concretamente su artículo 92. 2

operaciones vinculadas, que implica que la cesión de la explotación que realiza un jugador a su propia empresa ha de realizarse a precio de mercado.³⁹

El hecho de que el jugador pueda recibir de su empresa el 15% de su retribución total, le abre varias vías. En primer lugar, la sociedad podría no repartir beneficios y que estos tributaran en el IS para después ser devueltos de manera indirecta al jugador. En segundo lugar, esa sociedad podría hacer negocios con diversas empresas relacionadas para así hacer menos rastreables sus movimientos monetarios, esto sí, con una clara intención de elusión fiscal.

³⁹ Este asunto está íntimamente ligado con “el caso Messi” del que hablaremos en el punto 7.

V. LA ELUSIÓN FISCAL DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.

Como ya hemos visto anteriormente, en ocasiones, los derechos de imagen se pueden ceder por su titular a terceros para que los exploten comercialmente, por ejemplo, a una sociedad cuya titularidad está repartida entre él mismo y sus familiares más cercanos, y de ese modo se disminuyen los efectos de la progresividad del IRPF, ello no se consigue totalmente en la medida en que la ley impone la imputación a los socios de las magnitudes liquidatorias⁴⁰, con una clara finalidad, evitar el uso fraudulento de sociedades para diferir, disminuir e incluso evadir totalmente el gravamen de ciertos rendimientos cuyo sustrato último está en el socio y no en la sociedad⁴¹.

De ahí surge el mecanismo que están empleando actualmente los distintos clubes de las grandes ligas, “el doble contrato” bien sea con el mismo Club o SAD o bien con un tercero puramente instrumental a efectos fiscales, mediante el cual, el club firmaba dos contratos, uno laboral, que retribuía la prestación de servicios deportivos y otro de cesión de derechos de imagen, que compensaba la explotación o utilización publicitaria de la imagen del deportista por la entidad correspondiente; por otra, el deportista firmaba el contrato directamente, mientras que cedía su imagen a una sociedad, que podía estar sometida al régimen de transparencia fiscal y ser no residente en España al situarse en paraíso fiscal, la cual a su vez era la que cedía el derecho al club y firmaba el correspondiente contrato, en el que sólo aparecía el consentimiento del deportista⁴². El doble contrato puede generar problemas como las distintas vigencias de los contratos, es decir, puede darse una situación en la que el contrato de explotación de derechos de imagen continúe en vigor a favor de un Club, mientras que su contrato laboral se haya extinguido. Así pues, una relación laboral con un único contrato puede desdoblarse en dos contratos, el laboral y el de cesión de la explotación de la imagen.

Figura 7



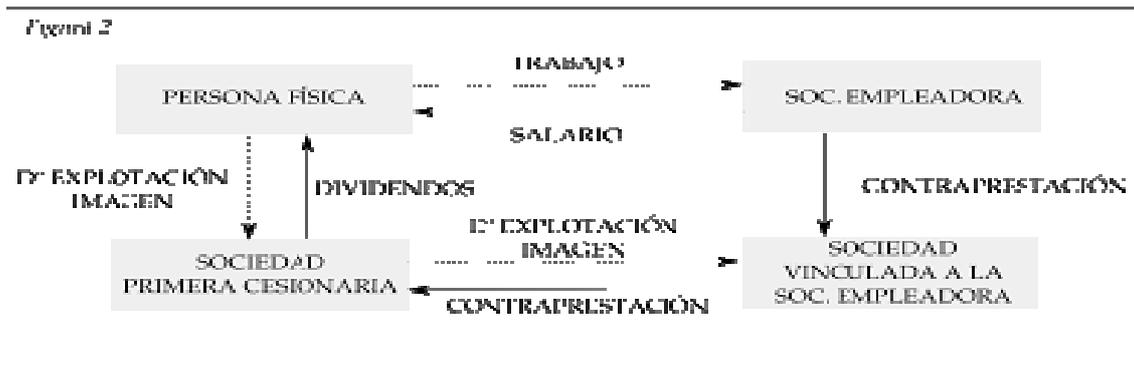
⁴⁰ Revista Dialnet: *tributación de los derechos de imagen*.

⁴¹ JIMENEZ COMPAIRED, ISMAEL: fiscalidad y deporte profesional: examen de algunas cuestiones de actualidad. *Revista Española de Derecho Deportivo*. Nº5, pags 5-38.

⁴² CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A., *los impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág 234.

Este esquema es la situación de partida. En ella existe una relación laboral entre el Club y el deportista, mediante la cual se remunera al deportista por sus servicios. Esta remuneración incluye tanto el salario laboral como la retribución por la explotación de su derecho de imagen. En este esquema todos los pagos son fiscalmente rendimientos del trabajo del IRPF.

Lo primero que debe hacer el deportista profesional para evadir impuestos es constituir una sociedad (cuyos socios sean los familiares principales del deportista), generalmente en un paraíso fiscal, para cederle el derecho a la explotación de su imagen. Acto seguido, el Club o SAD que quiere contar con sus servicios debe, de forma onerosa, adquirir los derechos para explotar la imagen. Así pues, el Club realiza dos pagos, uno a modo de contraprestación por el trabajo realizado y, otro, el realizado a la sociedad interpuesta por los derechos de explotación de la imagen del deportista.



Una vez visto el esquema elusivo de impuestos, vamos a explicar cómo se eluden los impuestos en la práctica.

En el contrato laboral firmado entre deportista y Club se suele acordar una retribución laboral muy inferior a la retribución por derechos de imagen. De este modo, la cantidad pagada por esa explotación de derechos a la sociedad interpuesta era más elevada que la laboral, ya que así, al ser socio de la empresa interpuesta los beneficios de esa explotación van de vuelta al deportista en forma de dividendos. Además, dependiendo del acuerdo de distribución que haya con los otros socios, pueden no repartir dividendos y tributar en el IS. No obstante, esa tributación suele ser inexistente porque radican en paraísos fiscales.

El deportista mediante esta actuación está desviando del IRPF una parte importante de estas retribuciones hacia la tributación del Impuesto de Sociedades. Si la sociedad

interpuesta era residente en España, seguramente era con la intención de aprovechar la diferencia de tipos entre el IS y el IRPF, y en el caso de que esa sociedad fuera transparente, para poder repartir rentas entre los socios, probablemente el deportista y sus familiares.

La clave es si ese ahorro fiscal es legítimo o se trata de una compleja planificación para conseguir una simple elusión fiscal.

Así las cosas, el régimen de imputación de rentas pretende reconducir la tributación por este tipo de rendimientos para que les sea de aplicación la tarifa general del impuesto del art. 45 Ley 35/2006 que determina que *“Formarán la renta general 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.”*

Como hemos visto anteriormente, debido a la norma 85/15 se permite cualquier tipo de comportamiento fiscal cuando los rendimientos obtenidos por el trabajo supongan el 85% o más de la cantidad total pagada por el Club. Es decir, la norma acepta que solamente el 15% tribute mediante la sociedad interpuesta, de sobrepasar ese 15%, se aplicará el régimen de imputación de rentas del artículo 92 de la LIRPF.

Ahora que hemos explicado los principales mecanismos evasivos que emplean los deportistas profesionales, procedemos a analizar 3 casos prácticos. En primer lugar, “el caso Messi”, que ha sido juzgado por evasión fiscal durante la realización de este trabajo y por la repercusión social que ha tenido. En segundo lugar, una trama evasiva arraigada institucionalmente por la Real Sociedad, un equipo que articuló mecanismos de elusión fiscal a la hora de pagar a sus futbolistas extranjeros. Y por último, los deportistas más representativos del escándalo de “los papeles de Panamá”.

1. “EL CASO MESSI”

En la Actualidad el Sr. Lionel Messi está siendo enjuiciado en Barcelona por diversos delitos de fraude fiscal relacionados con la tributación de los derechos de imagen. La Sentencia de referencia es la sentencia de la sección octava de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 5 de julio de 2016.

No nos olvidemos, que en un contrato de futbolista profesional, el futbolista, al aparecer por televisión durante los encuentros deportivos, en los entrenamientos, en las ruedas de prensa como representación del club por el que firma, obtiene una retribución por esa utilización de su imagen. Esto, junto al salario laboral estipulado en el contrato, conforma toda la retribución del club al jugador (respetando la regla 85/15).

A parte de esta retribución ofrecida por el club, el jugador puede explotar su imagen por sí mismo o mediante persona interpuesta y obtener de este modo otras retribuciones. Es por estos conceptos por los que Lionel Messi ha sido enjuiciado.

Leo Messi nacido en Argentina el 24 de junio de 1987, residente en España desde el 2000 y con nacionalidad española desde el 2005, omitió declarar ante la Agencia Tributaria española, en su declaración sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, incumpliendo su obligación de contribuir.

La obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del año 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquellas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones.

Así, ha sido probado que el 3 de marzo de 2005 los padres del acusado Lionel Messi, entonces menor de edad, cedieron la explotación de sus derechos de imagen por precio de 50.000 dólares americanos a la sociedad SPORTCONSULTANTS LTD con sede en Belice y propiedad de la madre, Celia Cuccittini. Dicho contrato cedía, en exclusiva, la gestión de todos los negocios y contratos a la dicha cesionaria, con aplicación en todo el mundo y por un plazo de diez años, prorrogables en iguales condiciones por la misma. También es la cesionaria quien se reserva la facultad de ceder, a su vez, la totalidad de los derechos adquiridos por el contrato, con la simple condición de informar de ello al cedente.

Justo al día siguiente, el 4 de marzo de 2005, la cesionaria licencia como agente exclusivo para la explotación de los derechos de imagen que acababan de serle cedidos, a SPORTENTERPRISES LTD, domiciliada en Reino Unido, titularidad en un 50% de

Rodolfo Schinocca, con el que, en un futuro la familia Messi tendrá problemas de índole económica. El otro 50% de SPORTENTERPRISES LTD pertenece al padre del jugador, Jorge Horacio Messi, a través de GOODSHIRE S.S., con domicilio en Uruguay. En la cláusula 7ª de dicho contrato se pacta, expresamente, una comisión general del 10% sobre todos los ingresos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen.

Aquí vemos que en uno de estos contratos se pacta una comisión general del 10% del monto total. Esto se intuye se hizo con todas las empresas, ayudando así a diluir su carga fiscal, pues cada una de esas empresas tributará en el IS (si tributa) por ese 10%.

Nuevamente el 15 de septiembre de 2005, la sociedad titular de los derechos, SPORTCONSULTANTS LTD, contrata la prestación de servicios relativos a la conclusión de contratos dirigidos a la explotación de los derechos de imagen con LAZARIO GMBH, domiciliada en Suiza, y titularidad de VITOP CONSULTING AG que, a su vez, es accionista de una treintena de sociedades. Más adelante, la empresa SPORTCONSULTANTS LTD cederá la titularidad de los derechos de imagen a JENBRIL S.A., cuyo accionariado y administración, pertenece en aquel momento al acusado Lionel Messi, y que tiene su domicilio social en Uruguay, sin que se recoja contraprestación alguna.

Sólo unos días después, el 22 y 26 de marzo de 2007, respectivamente, JENBRIL licenciará la explotación de esos derechos a SIDEFLOOR y TUBAL, siendo que esta última sustituirá a LAZARIO, al que JENBRIL, curiosamente el 18 de diciembre de 2006, antes de ser cesionaria de esos derechos, había encargado la conclusión de contratos de patrocinio, merchandising y sponsorización.

La sucesión de contratos de cesión y explotación continúa hoy en día pero son esos los contratos enjuiciados. Lo que llamó la atención de la Hacienda Pública fue, en primer lugar, el precio por el que se ceden los derechos de imagen del jugador: 50.000 dólares o 38.000 euros de entonces. Es un precio ilógico, teniendo en cuenta las expectativas que ya se cernían sobre Lionel Messi en relación a su calidad deportiva. Pactar a precio alzado sobre los derechos de imagen de un jugador no es la forma habitual de proceder. Conforme se desarrolla la carrera deportiva del futbolista, y de ser ésta ascendente, como es obvio que ocurrió con Messi, carece de sentido fijar un precio más que reducido, y además no revisarlo. Debemos decir que en el momento en el que se firma

ese contrato Lionel Messi, ya había debutado en la Liga española con el FC Barcelona. El precio se vuelve todavía más incomprensible, si cabe, si tenemos en cuenta que en ese mismo momento se estaba negociando un contrato con NIKE por cantidades muy superiores a esos 38.000 euros.

Además, tampoco podemos obviar los contratos laboral y de imagen suscritos con el FC Barcelona (el de 28 de junio de 2005, 16 de septiembre de 2005 y, posteriormente, el de 2 de abril de 2007, celebrado con LAZARIO, y los de 4 de julio de 2008 y 18 septiembre 2009, celebrados con TUBAL), en cada uno de ellos se incrementa de manera importantísima la retribución por uno y otro concepto –laboral y de imagen- (respetando la regla del 85/15) del jugador, que no obstante había visto cedidos sus derechos de imagen por 38.000 euros.

Cuando se desarrollan los hechos, tanto Belice como Uruguay tenían una legislación fiscal laxa que permitía que las sociedades constituidas en el país no tributaran por las rentas obtenidas fuera de su territorio. Permitían acciones al portador y no exigían la inscripción de accionistas o administradores en registros públicos.

Es por ello que, al objeto de evitar dicha tributación, se utilizan sociedades radicadas en países que cuenten con una amplia red de convenios para evitar la doble imposición, con una legislación permisiva o no penalizadora fiscalmente, que consiente que las sociedades radicadas en ellos reenvíen los ingresos generados, directamente, a la sociedad primera en el país de esta segunda sociedad únicamente queda, y se tributa, una pequeña parte de los ingresos obtenidos como margen o comisión por los servicios prestados. A su vez, estas sociedades de los segundos países pueden ser adquiridas mediante la intervención de despachos profesionales, sin necesidad, de la presencia física de los beneficiarios o adquirentes de las mismas.

La combinación entre Belice, Uruguay, Gran Bretaña y Suiza permitía que las rentas obtenidas por la suscripción de contratos en los que intermediaban las sociedades de Reino Unido o Suiza, se remitieran, directamente, a Belice o Uruguay, cuya legislación consentía que las sociedades que son sede en su territorio no tributaran por los ingresos obtenidos del exterior y que, a su vez, permitía que la identidad de los últimos beneficiarios de esos ingresos del exterior permaneciera oculta.

En Gran Bretaña y Suiza solo se tributaba por el valor de las comisiones percibidas por estas sociedades en su gestión de intermediación.

De este modo, resulta que el obligado tributario, el Sr. Lionel Messi, en su condición de residente en España, y, por tanto, en su obligación de tributar en nuestro país por las rentas que obtuviera en cualquier país del mundo, se habría beneficiado de unos importantísimos ingresos por la explotación de sus derechos de imagen que transitaban directamente a Belice primero y a Uruguay después, sin conocimiento alguno de la Hacienda española.

Se calcula por los peritos del caso que las cantidades defraudadas son:

- 2.570.729 euros en el año 2007, por los contratos suscritos con ADIDAS, FC BARCELONA, FIN.E SSE, BANCO DE SABADELL, PEPSI/PLATRES, PVA EVENTS, CARVAJAL, EL CID y GLOBALIA;
- 3.846.612,23 euros en el año 2008, por la suscripción de contratos con ADIDAS, FC BARCELONA, KONAMI, ASIRE, DANONE, BANCO DE SABADELL, TELEFONICA/PLAYERS, PROCTER & GAMBLE, PEPSI, BICO, EL CID, CARVAJAL y GLOBALIA;
- 3.806.745,15 euros en el año 2009, por la suscripción de contratos con FC BARCELONA, ADIDAS, KONAMI, BANCO DE SABADELL, PEPSI/PLAYERS, TELEFONICA/PLAYERS, KUWAIT y GLOBALIA.

La Audiencia Provincial de Barcelona considera que se cumple el conjunto de elementos configuradores del delito contra la Hacienda Pública, del artículo 305 del CP: quebrantamiento fraudulento del deber de declarar los ingresos obtenidos, con el consecuente perjuicio a la Hacienda Pública, en cantidades superiores, por cada ejercicio, a los 120.000 euros. Una vez aclarado que el delito se produjo, falta por dilucidar si la responsabilidad les es imputable tanto a Lionel Messi como a su padre Jorge Messi.

Leo Messi en sus declaraciones ante el juez siempre decía desconocer todo lo relativo a las finanzas de sus derechos de imagen, que de eso se ocupaba su padre, que confiaba en el, etc. A lo que su padre decía lo mismo, que el actuaba por recomendaciones de sus asesores. Tratándose de un tema de tales cuantías económicas, “la persona que no quiere conocer voluntariamente el origen de los efectos sobre los que actúa, puede afirmarse

que conoce ese origen delictivo”⁴³. Esta afirmación referencia la indiferencia de quien pone “la colaboración que se le solicita sin preocuparse de sus consecuencias –principio de indiferencia- o no queriendo saber aquello que puede y debe saberse –principio de ignorancia deliberada”⁴⁴.

Afirma el Tribunal Supremo que existe un deber de conocer, que impide cerrar los ojos ante circunstancias sospechosas, y que quien se pone en situación de ignorancia deliberada, está asumiendo y aceptando todas las posibilidades del origen del negocio en el que participa, y por tanto debe responder de sus consecuencias.

Por todo ello, y atendiendo a la circunstancia atenuante de reparación del daño causado del 21.5CP, el Tribunal condena a Lionel Messi a 21 meses de cárcel, circunstancia que no le hará ingresar en prisión.

2 LA REAL SOCIEDAD.

Este club vasco utilizó sistemáticamente sociedades “offshore” y cuentas bancarias en paraísos fiscales para pagar la ficha de todos sus jugadores extranjeros durante los primeros años del siglo XXI (al menos del 2000 al 2008). “Los Papeles de Panama” revelan que al menos siete jugadores de este club fueron remunerados de esta manera: Darko Kovacevic, Nihat, Westerveld, Valeri Karpin y Schürerer, con empresas situadas en Islas Vírgenes Británicas, y Tayfun Korkut y Mattias Asper con empresas situadas en Niue.

Es el mismo patrón el que caracteriza a los 7 fichajes: una persona de la Real Sociedad se ponía en contacto con Mossack Fonseca (un despacho de abogados especializado en abrir sociedades “offshore”) para tramitar la apertura de una sociedad “offshore” a favor del nuevo fichaje a las pocas horas de fichar por el club. Posteriormente, esta compañía “offshore” abría una cuenta en BBVA Privanza de Suiza y Jersey.

A continuación, se transferían los derechos de imagen a estas sociedades “offshore” y, posteriormente, a la sociedad IMFC Licensing BV, situada en los Países Bajos. La Real Sociedad pagaba el salario directamente a la compañía holandesa, que posteriormente transfería esos fondos a la cuenta bancaria abierta por las sociedades “offshore” en bancos de Suiza o Jersey.

⁴³ STS de 10 de noviembre del 2006.

⁴⁴ STS de 13 de marzo de 2006.

Las compañías de los jugadores solo duraban los años de vigencia que tenía el contrato laboral. Tras consultarlo con cada jugador, solían pedir el cierre de la compañía tras su marcha de la Real Sociedad.

3. LOS DEPORTISTAS EN “LOS PAPELES DE PANAMÁ”.

El Consorcio Mundial de Periodistas de Investigación, ha señalado a varios deportistas por tener grandes cantidades de dinero escondidas en paraísos fiscales. Esta información ha sido denominada como “los papeles de Panamá” y estos son los principales deportistas que han sido descubiertos a marzo de 2006, a parte del “caso Messi”:

- Iván Zamorano: fue un futbolista chileno que triunfó en el Real Madrid. Sus derechos de imagen fueron administrados por la sociedad offshore Fut Bam International Ltd en los 90. Fue constituida en 1992 en las Islas Vírgenes Británicas, donde no se tributan impuestos. En los registros filtrados, Zamorano figura como su dueño. Esta sociedad fue utilizada para desviar esos rendimientos hacia el IS. Empresa inactiva desde 2005.
- Leonardo Ulloa: delantero argentino del Leicester City, jugó en el Almería y el Castellón. Firmó un contrato con la empresa Jump Drive Sport Rights LLC para gestionar la explotación de su imagen. Los dos accionistas de esta empresa son otras dos situadas en Samoa.
- Alex Crivillé: el expiloto campeón del mundo de 500 cc en 1999, cobró por sus derechos de imagen y marca mediante una sociedad “offshore”, abierta por el despacho Mossack Fonseca en Islas Vírgenes Británicas, llamada Pro Best Invest S.A. Crivillé recibiría 72.000 euros anuales como cantidad fija y un 85% de los beneficios obtenidos encima de esa cifra.⁴⁵

⁴⁵ *Papeles de Panamá: la lista de 21 deportistas y directivos.* (s.d.) recuperado de: <http://as.com/ocio/2016>

VI. CONCLUSIONES.

Durante la realización de este trabajo de investigación he podido sentir en mi propia piel los problemas que surgen al tratar los derechos de imagen. Los diferentes conceptos por los que pueden tributar las cantidades obtenidas por la explotación de la imagen han sido un quebradero de cabeza para mí, pero tras la realización del trabajo he logrado comprender (y tratado de explicar) los mecanismos elusivos que han empleado los deportistas profesionales.

Dada la repercusión que tiene el deporte en nuestras vidas hoy en día, me he llegado a plantear la posibilidad de que el Derecho Deportivo se convierta en una disciplina autónoma, regida por sus propias leyes. Si esto fuese así, a mi parecer, se podrían crear normas claras y transparentes y se evitarían todos los problemas de interpretación que tienen actualmente las distintas normas que lo componen.

Me ha sorprendido mucho la regla del 85/15, dado que, en mi opinión, es dejar una puerta abierta a la elusión fiscal. Si puede recibir un 15% de su sueldo como derecho de imagen, ya sea mediante una sociedad interpuesta o directamente, entiendo que la lógica les ha llevado a tomar la determinación de desviar las cantidades que deberían tributar por el IRPF hacia el IS.

Es necesario volver a resaltar la repercusión social que el deporte tiene en nuestras vidas. Los deportistas profesionales se erigen como modelos a seguir para los niños, tienen fama, dinero, una profesión divertida, etc. Por ello, deberían ser quienes diesen ejemplo y tributasen correctamente las enormes cantidades que reciben por sus derechos de imagen.

En definitiva, me ha parecido muy interesante este tema de investigación debido a que hay una gran controversia entre distintas partes de la doctrina sobre como deberían tributar los derechos de imagen. Además, ha aclarado mis dudas sobre continuar con los estudios del Derecho Deportivo.

VII. BIBLIOGRAFÍA.

Libros y artículos de revista:

CALZADA MANGUES, E.: *Show me the money! Cómo conseguir dinero a través del marketing deportivo*. Libros de cabecera, Barcelona, 2012.

CAZORLA PRIETO, L.M. Y CORCUERA TORRES, A.: “*los impuestos del deporte*”, Aranzadi Digital, Pamplona, 2013.

GARCÍA SILVERO, E. A.: *la extinción de la Relación Laboral de los Deportistas Profesionales*, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2008.

GONZALEZ DEL RIO, J.M.: derechos de imagen del futbolista profesional y jurisdicción competente, *Revista Aranzadi Social*, Aranzadi, Pamplona, 2012.

JIMENEZ COMPAIRED, I.: fiscalidad y deporte profesional: examen de algunas cuestiones de actualidad. *Revista Española de Derecho Deportivo*. Nº5, págs 5-38.

MARTIN MORO, M.: *la tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruiz, Itziar, Madrid, 2012.

MENÉNDEZ MORENO, A.: los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000. pág. 638.

MORÓN PEREZ, C.: la tributación de los deportistas, *Anales de derecho*, num.30, Editum, pág.167.

Páginas web:

<http://www.elconfidencial.com/>

<http://elpais.com/>

<http://www.marca.com/>

<http://as.com/>

<http://www.mundodeportivo.com/>

<https://dialnet.unirioja.es/>

<http://www.aedd.org>

Otras fuentes consultadas:

Sentencia nº 16/2006 del Tribunal Supremo, Sala 2ª, de lo Penal, de 13 de marzo de 2006.

Sentencia nº 1106/2006 del Tribunal Supremo, Sala 2ª, de lo Penal, de 10 de noviembre del 2006.

Sentencia de la Sección Octava de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 5 de julio de 2016.

Sentencia nº 117/1994 del Tribunal Constitucional, de 25 de abril de 1994.

Constitución Española.

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

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.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Real Decreto nº 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Real Decreto nº 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (conocido como “ley Beckham”).

Resolución de 25 de septiembre de 2014, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional (vigente hasta el 01 de julio de 2016).

Resolución de 6 de octubre de 2014, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el III Convenio colectivo del baloncesto profesional ACB.

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.
Álvaro Nieto Bressel

Resolución de 14 de diciembre de 2010, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el III Convenio colectivo de balonmano profesional.