



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Fútbol profesional y delito de defraudación
tributaria: a vueltas con el régimen especial de los
derechos de imagen en el IRPF

Autor/es

Daniel Marco Barcelona

Director/es

Ismael Jiménez Compaired

Facultad de Derecho
2016

Sumario

I. Introducción	4
1. Cuestión tratada	4
2. Razón de la elección del tema	5
3. Metodología	6
II. Derecho a la explotación de la propia imagen	7
III. Delimitación de las prácticas presuntamente elusorias.....	11
IV. Análisis de las respuestas legales y administrativas a las prácticas elusorias.....	15
1. Respuestas previas a la legislación específica del IRPF	16
2. Respuesta legislativa: el régimen especial de los derechos de imagen en el IRPF	19
3. El régimen tributario de la explotación de la propia imagen desde 1997.....	20
3.1 Posibles categorizaciones de los rendimientos	20
3.2 Régimen especial de imputación de rentas	24
4. Actuación administrativa en el nuevo marco legislativo.....	26
V. Delito fiscal	28
1. Delimitación del delito fiscal. Diferenciación de la infracción tributaria.....	28
2. Un caso reciente muy ilustrativo: el caso Mascherano	31
3. Otros casos actuales muy conocidos: el caso Messi y el caso Neymar	33
Conclusiones	35
Bibliografía.....	38

ABREVIATURAS

AT	Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Convenio Colectivo
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
ET	Estatuto de los Trabajadores
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LO	Ley Orgánica
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TFG	Trabajo Fin de Grado

I. Introducción

En este apartado abordaremos la cuestión tratada en el presente trabajo; realizando un breve resumen de la misma, expondremos la razón de la elección del tema; explicando tanto la motivación personal como la importancia del tema tratado y por último indicaremos la metodología empleada para la realización del trabajo.

1. Cuestión tratada

La importancia del deporte profesional en nuestro país es incuestionable. El seguimiento que reciben los eventos deportivos es enorme en los diversos medios de comunicación. Para bien o para mal, podemos comprobar cómo noticias y medidas políticas trascendentes quedan totalmente eclipsadas, a nivel de seguimiento, por los eventos deportivos importantes. Los mayores datos de audiencia en nuestro país se corresponden a fases finales de campeonatos futbolísticos.

Esta gran magnitud del deporte profesional, especialmente del fútbol, supone que mueva ingentes cantidades de dinero, tanto a nivel de derechos televisivos, como de traspasos, contratos publicitarios, salarios de futbolistas... Podemos comprobar en los diversos medios, cada vez que se habla de negociaciones de renovación de contratos, o del salario a percibir por un determinado futbolista en caso de cambiar de club, que se manejan cantidades astronómicas. Pues bien, esto no pasa inadvertido para la normativa tributaria, que grava los emolumentos percibidos por los futbolistas mediante el IRPF, a un tipo de, para el caso de las rentas elevadas, en torno al 50 por ciento.

Tanto los futbolistas como los clubes, con especial intensidad desde principios de los años noventa, han venido diseñando estructuras para tratar de acomodar sus ingresos a modalidades impositivas menos severas, principalmente al IS, aprovechando la escasez de regulación relativa a la explotación económica del derecho de imagen. Estas estructuras se apoyan, fundamentalmente, en el derecho de explotación de la imagen, y su cesión a sociedades terceras, radicadas con frecuencia en paraísos fiscales.

La Administración Tributaria no se ha quedado de brazos cruzados ante esta situación. Por el contrario, ha tratado de dar una respuesta a estas prácticas concretas llevadas a cabo, principalmente, en el fútbol profesional, actuando contra ellas y promoviendo la modificación de la normativa del IRPF para adecuarla a esta realidad. En la actualidad podemos asistir a numerosos casos de evasión fiscal realizados por deportistas de élite, especialmente futbolistas, así como por artistas famosos.

En este sentido, un problema adicional que plantean estas prácticas, que durante unos años parecía que se toleraban siempre que se mantuvieran dentro de unos límites, que se les había dado carta de naturaleza, es que, no solo tienen consecuencias desde administrativas, sino también penales, debido a las enormes cantidades de dinero que mueven estos deportistas. Esto se debe a que nuestro Código Penal¹ califica como delito contra la Hacienda Pública los casos en que se defrauden cantidades superiores a 120.000 euros, con penas de 2 a 6 años en los casos en que medien sociedades interpuestas. Si atendemos a las cantidades que perciben los deportistas de élite, sueldos millonarios, no parece muy complicado superar esta cantidad. Para que nos hagamos una idea, en el caso del futbolista Lionel Andrés Messi, la cantidad defraudada asciende a 4,1 millones de euros², por los ingresos obtenidos por la explotación de su imagen durante 3 años.

El objetivo del presente trabajo es analizar estas prácticas llevadas a cabo, principalmente, por futbolistas y sus clubes, cuyo objetivo principal es evadir impuestos, reconducir ingresos a categorías más benignas, así como analizar la respuesta que ha dado la administración a dichas prácticas. Para ello partiremos de una definición del derecho a la imagen, derecho fundamental recogido en la CE³, delimitando su vertiente económica, que es la que ha servido como fundamento a todas estas estructuras evasivas. Seguiremos concretando las prácticas llevadas a cabo, analizando las estructuras. A continuación, expondremos la respuesta que se le ha dado a las prácticas, tanto la respuesta previa a la existencia de una legislación específica, como la posterior, amparada en la actual ley del IRPF, de la que analizaremos, entre otras cosas, la posible categorización como diferentes tipos de rendimientos. Por último, analizaremos algunos de los casos actuales que giran sobre esta materia.

2. Razón de la elección del tema

A nivel personal, he de reconocer que siempre he sido muy aficionado al deporte en general, y, en particular, al fútbol. Este deporte ha estado presente en mi vida desde que era pequeño. Además de practicarlo desde entonces, con mayor o menor frecuencia, siempre he sido aficionado del Real Zaragoza, con el sufrimiento que por desgracia

¹ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305. BOE núm. 281, de 24 de noviembre.

² Periódico El País, versión digital, 31 de mayo de 2016.
http://ccaa.elpais.com/ccaa/2016/05/31/catalunya/1464707727_171248.html

³ Constitución Española de 1978. BOE núm. 311, de 29 de diciembre.

conlleve. Así pues, cuando mi tutor me propuso un tema que permitía compaginar la labor investigadora del TFG con mi afición por el deporte, que él también comparte, no tuve que pensármelo mucho. Además, como seguidor de la actualidad deportiva, he ido siguiendo los numerosos casos de deportistas de élite con problemas con el fisco, y, con la realización de este trabajo he tenido una “excusa” para investigar sobre un tema que ya me interesaba con anterioridad.

Más allá del interés personal que pueda tener en el tema, la relevancia del mismo es innegable. Como ya hemos dicho antes, las cifras que mueve el deporte profesional, especialmente el fútbol, son astronómicas. Las cantidades defraudadas por algunos de estos profesionales suponen un duro golpe para las arcas públicas. Para hacernos una idea, en 2014, al regularizar su situación con Hacienda, Lionel Andrés Messi se convirtió en el primer contribuyente de España, al abonar 53 millones de euros en un año, y más de 100 a lo largo de sus por entonces 7 años declarados⁴. Es evidente que no todos los futbolistas tienen este volumen de ingresos, pero también pone de manifiesto la relevancia que tiene la dimensión económica de estos sujetos.

El perjuicio que estas prácticas suponen para la Hacienda Pública no es para nada desdeñable, atendiendo a las cifras que se manejan, y, como dice el popular eslogan, Hacienda somos todos. Por tanto, al fin y al cabo, estas prácticas evasivas y las consecuencias que suponen no nos son ajenas a nadie, y por ello en los últimos años la Administración Tributaria está tratando de acabar con una serie de estructuras, con finalidad principalmente evasiva, que, hasta este momento, aparentemente se toleraban.

3. Metodología

Para la realización del presente trabajo se ha empleado el método jurídico básico. Se han manejado diferentes fuentes jurídicas. Por un lado se han manejado textos legales, como pueden ser la Ley del IRPF; la Ley del IS o el Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional, entre otros. Por otro lado también se ha consultado doctrina relevante sobre el tema, aportando diversos puntos de vista sobre los temas tratados, así como diversas sentencias.

⁴ Diario El Economista, versión digital, 17 de julio de 2014.
<http://ecodiario.economista.es/futbol/noticias/5947397/07/14/Leo-Messi-paga-53-millones-a-Hacienda-y-ya-es-el-primer-contribuyente-de-Espana.html>

II. Derecho a la explotación de la propia imagen

El derecho a la propia imagen aparece garantizado en el artículo 18 de nuestra Constitución, principio que es desarrollado 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 imagen⁵. No obstante, pese a estar contenido en la Constitución, y ostentar el carácter de derecho fundamental, y estar desarrollado junto al resto de derechos de la personalidad en Ley Orgánica, ninguna de estas normas contienen una definición del mismo, dejando la labor de delimitar el mismo a la doctrina y a los distintos tribunales.

Este derecho fundamental, de carácter irrenunciable, inalienable e imprescriptible es definido por el Tribunal Constitucional como *“un derecho de la personalidad derivado de la dignidad humana y dirigido a proteger la dimensión moral de las personas, que atribuye a su titular un derecho a determinar la información gráfica generada por sus rasgos físicos personales que puede tener dimensión pública”* a lo que añade que *“La facultad otorgada por este derecho, en tanto que derecho fundamental, consiste en esencia en impedir la obtención, reproducción o publicación de la propia imagen por parte de un tercero, sea cual sea la finalidad perseguida por quien la capta o difunde”*⁶.

De este derecho se dice pues que tiene un doble contenido, una doble dimensión, negativa o de exclusión, por un lado, y positiva por otro. La dimensión negativa comporta la posibilidad de prohibir a cualquier tercero obtener, reproducir o divulgar la imagen o aspecto físico de una persona por cualquier medio sin su consentimiento - consentimiento que, de acuerdo al artículo 2.3 de la LO 1/1982, es revocable en cualquier momento- mientras que la dimensión positiva otorga a la persona la posibilidad de reproducir la propia imagen, publicarla, exponerla y comerciar con ella, o, al menos, controlar estas actividades bajo su criterio. Se tipifican una serie de intromisiones y vulneraciones del derecho de la imagen ilegítimas, que pueden ser consentidas mediante precio⁷.

⁵ BOE, núm. 115, de 14 de mayo

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 81/2001, de 26 de marzo, así como la 14/2003, de 28 de enero y la 127/2003, de 30 de junio. <http://noticias.juridicas.com/actualidad/jurisprudencia/6377-vulneracion-del-derecho-al-honor-y-a-la-propia-imagen-por-la-reemision-inconsentida-de-un-reportaje-sobre-un-extoxicomano-anos-despues-de-su-grabacion/>

⁷ LACRUZ BERDEJO, J.L., y otros, *Elementos de Derecho Civil I*, vol. 2.º, Bosch, 1992, p.77.

Por consiguiente es, en su aspecto negativo, al igual que la mayoría de derechos de la personalidad, un derecho impeditivo, de exclusión de la actividad ajena sin consentimiento del titular. En el aspecto positivo, supone una cierta reserva exclusiva del control de la captación y reproducción de la propia imagen.

Es esta última dimensión la que nos interesa desde un punto de vista fiscal, desde el momento en que se le puede atribuir un contenido económico, circunstancia que resulta especialmente evidente en el caso de artistas y deportistas famosos, cuyo nombre e imagen despiertan un interés cada vez mayor en el comercio global. No hay más que atender a las cifras de los contratos de patrocinio de las marcas deportivas de algunos deportistas, como el reciente caso de un famoso jugador de baloncesto norteamericano, cuya última renovación con su marca deportiva se cifra en mil millones de dólares⁸.

Los deportistas generan o pueden generar otros ingresos aparte de los convencionales típicos de la actividad que realizan. Es muy habitual que los deportistas profesionales, especialmente los que gozan de cierta notoriedad, intervengan con mayor o menor intensidad en campañas publicitarias de todo tipo, desde la utilización remunerada de una determinada marca de ropa o zapatillas deportivas hasta la prestación de su nombre e imagen para la comercialización de determinados productos, pasando por la concesión de reportajes y entrevistas, ingresos atípicos que no encajan en los relativos a la actuación deportiva. Este tipo de ingresos no son para nada desdeñables para gran cantidad de deportistas. Las cantidades obtenidas por estos conceptos superan con creces los obtenidos por la realización de su actividad deportiva principal.

Por otro lado, la doctrina científica, en un principio, analizó este derecho desde el ámbito del Derecho civil y constitucional, partiendo de su consideración como derecho fundamental y como derecho de la personalidad, respectivamente, dejando la dimensión económica en un plano secundario, al tratarse de derechos en un principio extrapatrimoniales, cuya vertiente económica parece centrada en la reparación del daño producido por la intromisión en los mismos⁹. No obstante, la clara manifestación de la potencia patrimonial del derecho a la propia imagen, y la creciente atención que se le ha prestado, ha hecho prosperar tesis interesantes al respecto, con relevancia fiscal, sin ser este el objetivo principal de las mismas.

⁸ Periódico AS, versión digital, 17 de mayo de 2016.

http://baloncesto.as.com/baloncesto/2016/05/17/nba/1463512346_015710.html

⁹ DÍEZ PICAZO, L., Y GULLÓN, A., *Instituciones de Derecho civil*, vol. I, Tecnos, 1995, pp. 260-261 y 267-268.

Por un lado, hay quienes hablan de contratos sobre la imagen, que cumplen los elementos esenciales de los contratos, existe consentimiento; objeto del contrato, el uso de la imagen en las condiciones pactadas; y, como causa del contrato la renumeración económica a cambio del servicio prestado, existiendo obligaciones y derechos para ambas partes del mismo¹⁰. Por otro lado, hay teorías que entienden que existe, por una parte, un derecho a la personalidad y, por otra, un derecho patrimonial, al valor de la imagen, asimilado a patentes, marcas y, especialmente, al derecho de autor. Este derecho patrimonial, que contaría con un marco legal supletorio basado en la Ley de la Propiedad Intelectual, sería transmisible, tanto inter vivos como mortis causa, transmisión que, inter vivos, sería irrevocable¹¹.

No hay un acuerdo unánime, hay quien considera excesiva la separación radical de dos dimensiones del derecho a la propia imagen, que el hecho de que pueda explotarse comercialmente no anula su carácter personal, lo que comporta una consecuencia principal importante, que el consentimiento puede revocarse en cualquier momento, indemnizando al cesionario si es preciso¹², situación que va en la línea de la LO que desarrolla estos derechos, que establece el consentimiento como revocable en cualquier momento. No obstante, las tesis que apuntan a una escisión del derecho, en una vertiente patrimonial y en otra como derecho personal parecen acercarse más a la realidad, permitiendo catalogar el derecho a la explotación de la imagen como un bien inmaterial, susceptible de valoración económica transmisible por cualquier medio válido, pudiendo tanto cederse su uso -negocio que interesará especialmente a deportistas notorios que quieran interponer un tercero entre ellos mismos y quienes retribuyen por el uso de su imagen- como transmitirse de forma plena e irrevocable su titularidad.

Esta separación del derecho a la propia imagen en dos vertientes, distinguiendo una vertiente patrimonial, estableciendo un derecho de contenido económico que puede ser fruto de negocios jurídicos, como la cesión, se ve recogida en resoluciones del TEAC, que apuntan lo siguiente: *“es, como señala el artículo 1, apartado 3 de la Ley 1/1982, un derecho irrenunciable, inalienable e imprescriptible. Pero esas notas no se oponen a la posible manifestación de voluntad del titular de no ejercer el derecho que le*

¹⁰ AZURMENDI ADARRAGA, A., *El Derecho a la propia imagen: su identidad y aproximación al derecho a la información*, Universidad de Navarra-Civitas, 1997, p. 207-208.

¹¹ AMAT LLARI, E., *El derecho a la propia imagen y su valor publicitario*, La Ley, 1992, capítulos 5 a 8.

¹² AZURMENDI ADARRAGA, A., *El Derecho a la propia imagen... cit.*, pp. 192-195 y 208-210.

corresponde para determinados y específicos fines y bajo circunstancias y formas expresamente pactadas. Es decir, se trata de un derecho ejercitable «erga omnes», y en ello descansa la facultad de su aprovechamiento, la posibilidad de utilizar el nombre, la voz o la imagen, como expresa el artículo 7.6, en relación con el 2.2 de la citada Ley Orgánica de 1982, para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga, como si se tratara de un bien patrimonial. De dichos preceptos se desprende la distinción entre el derecho a la propia imagen y el derecho a su explotación económica, así como la posibilidad de que el titular ceda este último a un tercero”¹³. Respecto al papel del consentimiento, que, como hemos dicho antes, es indispensable para la explotación económica de la propia imagen, el TEAC establece que “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”¹⁴ y que la cesión “no implica el desprendimiento absoluto y definitivo del derecho sino únicamente la parcial entrega, y para determinados fines, de alguna de las facultades que lo integran”¹⁵, lo que implica que el consentimiento, como establece la LO 1/1982, es revocable, y que el cesionario poseerá la vertiente económica del derecho, no la totalidad del mismo.

Esta es la línea seguida a nivel internacional en los países que se han planteado la tesis de la asimilación al concepto de marca comercial, salvando las distancias entre los distintos ordenamientos, y gran cantidad de deportistas notorios registran su nombre como marca comunitaria, aunque, curiosamente, el objetivo detrás de dicha actuación sea huir del régimen fiscal del derecho a la explotación de la imagen.

Como hemos visto, en este mundo económico global, en el que los deportistas de élite son auténticos ídolos de masas, es muy frecuente que los deportistas decidan comerciar con su imagen, ceder el derecho a explotar la misma a un tercero a cambio de una contraprestación económica, situación que es perfectamente compatible con un derecho fundamental, de carácter irrenunciable, inalienable e imprescriptible como es el derecho a la propia imagen, de acuerdo a diversa jurisprudencia: “cabe la celebración de negocios jurídicos sobre disposición de determinados aspectos de los derechos fundamentales, como el «derecho de imagen», entendido como ejercicio de un derecho patrimonial de la propia imagen”, ahora bien, esta explotación tiene ciertos límites,

¹³ Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 1999. Fundamento de derecho tercero. www.iusport.es.

¹⁴ LO 1/1982, de 5 de mayo. BOE núm. 115, de 14 de mayo.

¹⁵ Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 1999. Fundamento de derecho tercero. www.iusport.es.

será válida siempre que “no produzca una colisión o suponga una excepción al régimen general de indisponibilidad e irrenunciabilidad de estos derechos, o permisión a la intromisión ilegítima”¹⁶.

Bajo esta realidad gira la preocupación del ordenamiento tributario, que el contribuyente, ante la mixtificación de sus ingresos en un sistema fiscal falto de neutralidad que no sea capaz de tratar todas estas rentas correctamente, sea capaz de diseñar un esquema de sus ingresos que no se corresponda con la realidad, que atienda principalmente a las consecuencias tributarias antes que a la realidad mercantil.

III. Delimitación de las prácticas presuntamente elusorias

No hay un estatuto fiscal propio de los deportistas, el tratamiento de los ingresos generados por su trabajo dependerá de cómo actúen en el mercado, por cuenta propia o por cuenta ajena, lo que determinará que se adscriban a rendimientos de la actividad económica o a rendimientos del trabajo, respectivamente. En el caso de los rendimientos obtenidos por personas no residentes si que hay una cierta consideración unitaria, en lo relativo a la jurisdicción que debe controlar los rendimientos, marcada por el articulado de los Modelos de Convenio¹⁷. Esta jurisdicción será la del lugar de actuación o la del lugar de residencia del individuo, reglas que operan al margen de la relación laboral o mercantil del artista o deportista con su empleador. De mediar pues Tratado o Convenio entre el país en que se realiza la actuación y el país de origen del artista o deportista, existirá la posibilidad de gravar los rendimientos en el país en que se hayan producido, aplicando, dependiendo de lo que prevea el Tratado o Convenio, un método de exención o permitiendo la imputación del impuesto pagado en el extranjero. Esta es la línea seguida por la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes¹⁸, que determina el sometimiento al mismo de los rendimientos de actividades o explotaciones económicas cuando derivan, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español del artista o deportista.

¹⁶ Sentencias de la Audiencia Nacional. SAN de 13 de junio de 2002 (JT 2003/101), SAN de 4 de julio de 2002 (JT 2003/206) y SAN de 13 de marzo de 2003 (JUR 2007/36818).

¹⁷ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio*, 1997.

¹⁸ BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004.

Como norma general, los jugadores profesionales realizan su actividad para un empleador, una entidad deportiva, su club, por lo que los rendimientos de estos futbolistas laboralizados se caracterizan como rendimientos del trabajo, dentro del IRPF. Este impuesto se caracteriza por la poca generosidad de los gastos deducibles, por una imputación personal que, en el caso del matrimonio desconoce de la realidad civil exigida por la distribución de la renta, y por un tipo marginal progresivo que en la actualidad llega al 47 por ciento para las rentas altas, pero que en el momento en que empezaron a prosperar este tipo de estructuras llegaba al 56 por ciento. Por otro lado, el Impuesto de Sociedades presenta un tipo para 2016 de un 25 por ciento, además de ser más generoso con los gastos deducibles. Se aprecia un claro contraste entre un IRPF duro y un Impuesto de Sociedades blando, aunque se esté tendiendo al acercamiento.

Salta a la vista pues, que en un sistema fiscal dualista progresivo como el nuestro, en el que se gravan tanto los rendimientos de las personas naturales -IRPF- como de las jurídicas -IS-, puede resultar tentador redirigir parte de los ingresos, para repartir la carga fiscal de una forma más conveniente, especialmente si el régimen de tributación de las personas jurídicas presenta un tipo de gravamen inferior al de las personas físicas, como en nuestro caso¹⁹. A esto hay que añadir la posibilidad, que hace esta opción todavía más tentadora, de que la sociedad interpuesta tenga su lugar de residencia en un lugar diferente a la jurisdicción natural del deportista, con el objetivo de que los ingresos sean gravados por la jurisdicción de residencia de la entidad, aprovechando las reglas de las normativas nacionales y los Convenios o Tratados para evitar la doble imposición.

El contrato laboral que une al futbolista con el club, mediante el que se compromete a prestar sus servicios al mismo, es un contrato laboral especial, tiene unas cualidades especiales relativas a la contratación y extinción del contrato. Este carácter especial se lo otorga el Estatuto de los Trabajadores²⁰, y se desarrolla mediante el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales²¹. De acuerdo al Real Decreto, tendrán la consideración de deportistas profesionales aquellos *“que de forma regular y con carácter voluntario se dediquen a la práctica del deporte por cuenta y dentro el ámbito de organización de un club o entidad deportiva a cambio de retribución, así como a quienes presten sus*

¹⁹ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Barcelona, 2001, pp. 19-20.

²⁰ BOE núm. 75, de 29 de marzo de 1995.

²¹ BOE núm. 153, de 27 de junio.

servicios con regularidad a empresas o firmas comerciales que organicen actividades o espectáculos deportivos". Quedarían también incluidos dentro de este grupo, de acuerdo a la jurisprudencia²², entrenadores, técnicos y preparadores físicos, entendiéndose que realizan actividades colaborando en la práctica del deporte y desarrollando un papel con muchas similitudes a la propia práctica deportiva, mientras que quedarían excluidos de esta categoría aquellos que realicen la actividad deportiva de forma ocasional o aislada, aquellos que practiquen el deporte por simple afición y quienes sólo perciban una compensación por gastos de preparación o participación.

Las principales singularidades de este tipo de contratos especiales son: su carácter necesariamente temporal; justificada por la duración temporal en la naturaleza especial de la relación del deportista profesional, basada en la propia esencia de la actividad deportiva, y en el ejercicio de sus facultades físicas, de sus reflejos, de su inteligencia, de su habilidad, siendo una actividad que solo podrá desarrollarse durante unos pocos años, la posibilidad de ceder al deportista de un club deportivo a otro; siempre que medie el consentimiento del deportista, un contenido detallado de las obligaciones de las partes; y en el tiempo del contrato y los efectos de extinción el mismo, marcado por la naturaleza temporal del mismo, ordenadas mediante Convenio Colectivo. Queda así pues delimitada la condición de los deportistas profesionales laboralizados, objeto del presente trabajo, que ostentan una posición especial, incluso privilegiada respecto del resto de trabajadores.

Como hemos relatado con anterioridad, tanto en nuestro país como en los países de nuestro entorno, los futbolistas reciben sus emolumentos por parte del club, con el que los une una relación laboral, un contrato de trabajo, y, no son pocos los casos en que los emolumentos son pactados en cantidad neta, libres de impuestos, debiendo correr el club con los gastos de los mismos, lo que les traslada a ellos también la presión impositiva, ya no solo por las correspondientes obligaciones de retener y las responsabilidades en que pueden llegar a incurrir de no hacerlo o hacerlo de manera incorrecta. Hay que advertir que esta circunstancia, el pactar los emolumentos de manera neta, libres de impuestos, no deja de ser una ficción, se pacta una cantidad bruta mayor, que será la que el trabajador establecerá como cantidad íntegra en su declaración, el ET²³ establece que el trabajador deberá satisfacer todas sus cargas fiscales, pero, lo que sucede, al fin y al cabo, como hemos señalado antes, es que se

²² Sentencia del Tribunal Supremo. STS de 14 de mayo de 1985 (RJ 1985/2710). www.iusport.es

²³ Estatuto de los Trabajadores. BOE núm. 75, de 29 de marzo de 1995. Artículo 26.3.

traslada presión fiscal al empleador, que deberá satisfacer un plus salarial equivalente al impuesto correspondiente, una cantidad elevadísima, en el caso del IRPF.

La solución alcanzada por los interesados ante esta tesitura es la deslocalización de los ingresos, la interposición de sociedades, que radicarán, en la mayoría de los casos, en un país tercero con un tipo impositivo más benigno que el del país de origen. La intervención de estas sociedades interpuestas puede fundamentarse, principalmente, de dos maneras: por un lado, mediante la previa cesión por el deportista a la sociedad de los derechos de explotación de su imagen, entendiendo que lo que la sociedad perciba del club, del pagador, se corresponderá con la cesión o consentimiento a la utilización de la imagen del deportista por el club, quedando por otro lado los contratos laborales y federativos pertinentes entre la entidad deportiva y el deportista. La otra fundamentación de estas estructuras se basaría en un doble compromiso entre el deportista y el club, el contrato laboral tradicional, en primer lugar, y un segundo por el que se regularía la utilización de su imagen por el club, a cambio de una renumeración, para, con posterioridad, ceder los derechos de explotación de su imagen a otra persona o entidad, que será la que reciba los pagos del club.

En nuestro país, esta interposición de sociedades se ha venido fundamentando, con el objetivo de desagregar del contrato de trabajo algunas de las prestaciones que no quedan automáticamente incorporadas al mismo, principalmente, en la explotación comercial de la imagen del deportista, derivando parte del salario a este concepto, al uso del nombre e imagen del deportista. Tanto el club -además del salario- como el resto de entidades, patrocinadores... pagan a la sociedad interpuesta, controlada por el deportista, sea o no de manera directa, por el uso de su nombre e imagen.

El mecanismo funciona de la siguiente manera: El club pagador abona la cantidad pactada sin retener, o sin realizar ingresos en concepto de retención. En segundo lugar, la entidad cesionaria, a la que con carácter previo el titular de la imagen cedió los derechos de explotación de la misma, a cambio de acciones, de alguna contraprestación o de manera gratuita, tributa por el Impuesto de Sociedades a un tipo proporcional, por obligación personal o real en función de si resida o no en España. A nivel personal, el titular de la imagen sólo tributaría si existiesen rendimientos percibidos por participar en fondos propios de dicha entidad, participación que puede no ostentar personalmente.

Por lo general, esta participación no es ostentada de manera directa por el deportista, sino por familiares del mismo u otras terceras personas²⁴.

No obstante, hay que advertir que, pese a lo que pueda parecer a primera vista, que este tipo de sociedades de conveniencia tienen una finalidad evasiva, hay entidades que se dedican a la explotación de los derechos de imágenes de deportistas notorios de manera real, debido a la cada vez mayor dimensión económica de estos derechos. Los deportistas de élite son, cada vez con más frecuencia, la imagen principal de campañas publicitarias a escala global.

Estas estructuras contractuales están basadas en figuras amparadas en el Derecho de los Convenios, en las que el artista arrienda sus servicios a una entidad residente en una jurisdicción fiscal determinada, cuyo régimen fiscal resulta más beneficioso que la del país de origen, y será esta entidad la que contrate con la organización de la actuación, lo que permite subsumir estos ingresos en la categoría de rendimientos obtenidos sin establecimiento permanente, que en el Derecho de los Convenios, tributan en el Estado de residencia de la entidad, y no en el del lugar de celebración de la actuación²⁵. Pese a que cada vez más proliferan cláusulas en dichos Convenios para evitar estas situaciones, siguen existiendo algunos que lo permiten, como el suscrito con Holanda²⁶.

IV. Análisis de las respuestas legales y administrativas a las prácticas elusorias

Las medidas adoptadas, tanto legislativas como administrativas, no tenían como objetivo esclarecer estas situaciones de ingresos de calificación ambigua, o tratar de adecuar la normativa a una realidad creciente, hasta el momento ignorada por la misma. El objetivo era dar una respuesta directa a un tipo de prácticas muy concretas, la evasión de impuestos basada en la cesión del derecho de explotación de la imagen a sociedades interpuestas realizadas en un sector localizado, el deporte profesional, especialmente en el fútbol.

²⁴ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *El régimen tributario...* cit., pp. 25-26.

²⁵ CAAMAÑO ANIDO, M. A., «El caso Rolling Stones o el defecto del Convenio Hispano-Holandés de doble imposición», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pp. 7-14.

²⁶ Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971. (“Boletín Oficial del Estado” de 16 de octubre de 1972.)

1. Respuestas previas a la legislación específica del IRPF

La pretensión de los futbolistas por obtener ingresos por el uso de su imagen se remonta a los años setenta, momento en que las asociaciones de futbolistas demandan un plus salarial, por su aparición en las colecciones de cromos, por el uso de su imagen para promocionar la competición... El legislador estableció la posibilidad de establecer tanto por pacto individual como por convenio colectivo la participación en los beneficios derivados de la explotación de la imagen de los futbolistas, apareciendo en el CC²⁷ los derechos de explotación de imagen como conceptos que pueden constituir la retribución de los futbolistas.

En lo relativo a las sociedades de deportistas, entendidas con finalidad evasiva, interpuestas con el objetivo de reconducir ingresos de una modalidad impositiva a otra, del IRPF al IS, la primera respuesta es su consideración como sociedades en régimen de transparencia fiscal, con el objetivo de imputar la renta societaria en la cabeza del partícipe. Así pues, desde 1992, se recoge un régimen especial en la ley del IS para este tipo de sociedades, *“se considerarán sociedades en transparencia fiscal aquellas en que más del cincuenta por ciento de sus ingresos brutos procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive -recordemos que, por lo general los deportistas no ostentan una participación directa en las sociedades interpuestas, sino que suelen hacerlo familiares con un parentesco más o menos cercano- tengan derecho a participar en, al menos, el veinticinco por ciento de los beneficios de aquellas”*²⁸. Este régimen supone la incardinación de los ingresos en la renta del socio, y no de la sociedad, tratando de acabar con el objetivo elusorio, considerado como el principal de estas sociedades.

Hay que advertir sobre este régimen de transparencia fiscal que afecta exclusivamente a las entidades residentes en territorio nacional -aunque posteriormente se extenderá a las no residentes- y que es perfectamente posible que la sociedad evada este sistema. Además, en segundo lugar, sigue suponiendo un ahorro fiscal respecto a la declaración directa por IRPF, ya que la imputación se efectúa a los respectivos titulares de los derechos, a los partícipes en función de su participación en la entidad, y no al deportista, al generador de la renta, consintiéndose la mutación del sistema de individualización de

²⁷ Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional, BOE núm. 245 de 09 de Octubre de 2014.

²⁸ Se incorpora, en primer lugar, a la Ley del Impuesto de Sociedades, extendiéndose desde este momento por nuestra legislación.

la renta, y evitándose el sistema de retenciones, creándose incluso una economía de opción, al dar carta de naturaleza a estas estructuras, situación que, como veremos más adelante, se ve reforzada en la ley del IRPF.

En la vertiente internacional, en lo relativo a las sociedades domiciliadas en estados extranjeros, que como hemos explicado con anterioridad tenían cierto apoyo en el modelo de rentas obtenidas sin establecimiento permanente recogido en el Derecho de los Convenios y Tratados, la preocupación por la desviación mediante este tipo de mecanismos de la tributación a estos países de baja tributación, no era exclusiva del sector tributario, lo que supuso, junto a la incorporación en España de un régimen de transparencia fiscal internacional en 1995²⁹, abundantes medidas de carácter diverso para luchar contra la desviación a estos paraísos fiscales, como la modificación del Modelo de Convenios de la OCDE, que serviría de base a posteriores convenios mediante la adición de una cláusula -que busca la tributación en el lugar de celebración de la actuación, en los casos en que se atribuyan a otra persona, física o jurídica-, en la que se inspiró nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes al considerar como rentas obtenidas en territorio español los rendimientos derivados de la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta al artista o deportista³⁰.

No obstante, estas medidas de transparencia fiscal internacional también plantean problemas. El primero es que, pese a existir Convenio entre dos Estados, no se contenga esta cláusula. El segundo es que, debido a la diversidad de conceptos y fórmulas por los que pueden generar ingresos los deportistas, va a resultar complicado aplicar este tipo de medidas a todos ellos, por lo que sigue persistiendo, en cierto modo, la posibilidad de tratar de reconducir ingresos a una modalidad más atractiva.

La Administración Tributaria no se quedó de brazos cruzados ante los contratos de cesión del derecho de explotación de la propia imagen de los deportistas profesionales, pese a no existir una legislación específica que regulara esta materia. Según el parecer de la Administración Tributaria, estas estructuras eran un diseño artificioso con una única finalidad, la evasión fiscal y, partiendo de esta consideración, comenzó a actuar.

Las actuaciones llevadas a cabo por la Administración partían de la tesis de que el contrato de trabajo por el que el deportista se compromete a prestar sus servicios al club

²⁹ Muy similar al régimen de transparencia interno, actualmente se recoge en el artículo 91 de la Ley del IRPF, bajo el título «Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional»

³⁰ Disposición unilateral, de aplicación en defecto de Convenio.

no se puede concebir como algo separado de la imagen, por lo que las estructuras de doble contratación con interposición de un tercero que antes hemos detallado no serían más que una mera apariencia. Con base en esta tesis, se procedió a calificar como negocios indirectos, que serían aquellos que las partes adoptaren externamente con la intención de alcanzar en la práctica un fin distinto del que les resultara peculiar y propio. Estos hechos podrían gravarse, en base al entonces vigente artículo 25 de la Ley General Tributaria, *“cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que utilicen”*. Esta fórmula, aplicada a las sociedades cesionarias interpuestas, vendría a significar que las remuneraciones por los derechos de imagen a las mismas habrían de ser calificadas en base a su verdadera naturaleza, retribuir el trabajo del deportista. Sería pues por tanto un rendimiento del trabajo personal, subsumible en el IRPF. La Administración Tributaria abusó de la aplicación de esta vía del negocio indirecto, que ofrecía ventajas probatorias sobre la vía del fraude de ley tributario, además de contemplar la posibilidad de establecer sanciones.

Este tipo de actuaciones de la Administración Tributaria no tuvieron consecuencias únicamente para los deportistas, también las tuvieron para los clubes, para el pagador de dicha remuneración. Esto se debe a que la responsabilidad del pagador por las cantidades indebidamente no retenidas persiste, es una obligación autónoma, no se extingue aunque el perceptor haya declarado la retribución como indebidamente no retenida. Al abonar cantidades que debían haber sido consideradas como rendimientos del trabajo, el pagador tuvo que deducir un porcentaje de las mismas e ingresarlo en el Tesoro, y el no hacerlo de manera correcta supuso que se les exigieran estos importes, con sus correspondientes intereses y sanciones.

Pese a que estas estructuras diseñadas por clubes y deportistas, con su correspondiente asesoramiento técnico, no eran perfectas y presentaban problemas, y que, pueden llegar a parecer un artificio, la actuación de la Administración Tributaria no fue para nada correcta. Como contamos con anterioridad, al regular un régimen especial para las sociedades de artistas y deportistas, se estableció una economía de opción, se dio cabida a un ahorro fiscal legalmente admisible. El legislador ya intervino para frenar la evasión catalogándolas como sociedades transparentes. Para bien o para mal, mediante la redacción legal se dio amparo de manera expresa tanto a una artificiosa imputación

personal de rendimientos, generadas muy frecuentemente por la actividad de una sola persona, como a la no retención a cuenta -situación por la que levantó expedientes contra los clubes la Administración Tributaria-, con las consiguientes consecuencias para la seguridad jurídica³¹.

2. Respuesta legislativa: el régimen especial de los derechos de imagen en el IRPF

Las primeras iniciativas legislativas datan de 1997, en el trámite de enmiendas al proyecto de ley del IS, basadas en la consideración de los rendimientos de la explotación del derecho de imagen como rendimientos del trabajo del Impuesto sobre la Renta. Aunque no tuvo mucha acogida, sirvió para fomentar el debate y concienciar sobre el problema, pasándose de mencionar tímidamente el vacío legislativo existente a mostrar preocupación por la falta de justicia en el modo de actuar de la Administración Tributaria -el abuso de la vía del negocio indirecto, que mencionábamos antes, y el ir contra la economía de opción a la que se había dado lugar por el propio actuar del legislador, con el régimen de transparencia fiscal- y por el fraude a la igualdad y a la progresividad que suponían las estructuras ingenieras por deportistas y clubes.

Finalmente, se introdujo la regulación sobre el régimen tributario de los derechos de imagen, base de la actual, mediante la Ley de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 1997. En el proyecto inicial, los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, o del consentimiento de su uso, quedaban incardinados entre los rendimientos del capital mobiliario.

Tras abundante debate, que supuso la introducción de un régimen destinado a redirigir al titular de la imagen -el deportista- las remuneraciones abonadas por las entidades a las que presta servicios -el club-, un mecanismo de imputación o transparencia, finalmente se incluye este régimen de 1997, en la nueva Ley del IRPF de 1998³². Se mantiene la categorización como rendimientos del capital mobiliario, y se recoge el régimen especial, en el artículo 76 “Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”³³.

³¹ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *El régimen tributario...* cit., pp. 47-48 y 50-51.

³² Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

³³ Este régimen, con cambios principalmente gramaticales, aparece recogido en la actual Ley 35/2006 del IRPF, en el artículo 92.

La ley actual, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no ofrece cambios significativos sobre estos extremos. Sigue calificando los rendimientos obtenidos por la cesión del derecho a la explotación de la imagen o el consentimiento de su uso, como rentas del capital mobiliario, en concreto, en el artículo 25.4 recoge: *“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.”*

3. El régimen tributario de la explotación de la propia imagen desde 1997.

Dentro de este régimen trataremos dos asuntos, especialmente importantes. Por un lado, discutiremos la posible categorización de los rendimientos obtenidos por la explotación del derecho de imagen dentro del régimen establecido en el IRPF. Esta calificación, no es un asunto menor, no es una cuestión meramente teórica, supondrá un tratamiento fiscal diferente, especialmente la consideración como retribución salarial o no. La naturaleza extra salarial reporta beneficios fiscales, al ser menor la presión sobre las cantidades que no se conceptúen como rendimientos del trabajo. Por otro lado, analizaremos la aplicación del régimen fiscal especial de cuasi-transparencia establecido en el IRPF, el régimen especial de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen³⁴, que supone la imputación al contribuyente de las cantidades desviadas a la sociedad interpuesta.

3.1 Posibles categorizaciones de los rendimientos

Atendiendo a la literalidad del artículo 25 de la Ley del IRPF, parece que todos los rendimientos procedentes de la explotación del derecho de imagen tendrían la consideración de rendimientos del capital mobiliario. Sin embargo, esto no es así. Dependiendo de que el deportista ceda o no la explotación de sus derechos de imagen, y de quien provenga la retribución de los mismos, podrá calificarse como uno u otro tipo de rendimiento. Los rendimientos podrán clasificarse como rendimientos del trabajo; en los casos en que el deportista los reciba dentro de la relación laboral que lo une con la

³⁴ Recogido en el artículo 92 de la Ley 35/2006 del IRPF.

entidad deportiva, con el club, como rendimientos de actividades económicas; la excepción recogida en el artículo 25.4 d) Ley del IRPF, si no le une una relación laboral con un club determinado, si es un deportista individual, independiente de entidades deportivas, como rendimientos del capital mobiliario del artículo 25.4 d); en los casos en que el deportista ceda los derechos de explotación del derecho de imagen a un tercero, y, por último, en los casos de cesión del derecho de explotación a una sociedad interpuesta, entrará en juego el régimen especial de imputación de rentas, que detallaremos más adelante.

Los rendimientos del trabajo, definidos como aquellos rendimientos, en dinero o en especie, derivados directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, que no tengan consideración de rendimientos de actividades económicas³⁵, estarían constituidos principalmente por el salario, en sus diferentes conceptos (diferentes primas, pagas extraordinarias, uso de vivienda o vehículos, los propios derechos de imagen...) percibido por el jugador por parte del club. Es imprescindible la relación laboral por cuenta ajena. Partiendo pues de la definición de la Ley del IRPF, *“tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial”*³⁶, cabe incluir en este concepto los rendimientos derivados del derecho de explotación en esta categoría, asimilarlo al salario, en determinados casos. Estos casos vendrían a ser, como recoge el CC del fútbol profesional, aquellos en que sean explotados por el futbolista en su propio nombre, que no han sido objeto de cesión a terceros, teniendo las cantidades que satisfaga el club o entidad deportiva por estos conceptos la consideración de salario³⁷.

Así pues, parece lógico que en estos casos, en que los derechos de imagen son explotados por el propio futbolista, sin intermediación de terceros mediante cesión a entidad alguna, la remuneración tenga naturaleza salarial, y se califique por tanto como rendimientos del trabajo, ya que los rendimientos solo podrán ser obtenidos del club para el que realiza su actividad mediante contrato laboral, una contraprestación dentro de esta relación laboral. No obstante, la literalidad del artículo 25.4 d) crea una confusión que impide un consenso general. Pese a esta circunstancia, gran parte de la doctrina entiende que nada impide esta calificación como rendimientos del trabajo si concurren una serie de requisitos legales: que la utilización de la imagen sea inherente al

³⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

³⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Artículo 17.1

³⁷ Artículo 28 del Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional.

desempeño del trabajo del deportista, que las rentas no deriven de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral, y que la utilización de la imagen por parte del club o entidad deportiva sea consustancial a la prestación del trabajo que conlleva la firma del contrato laboral especial³⁸.

La calificación como concepto salarial no es una circunstancia menor, como recoge el propio TS, tiene importantes repercusiones: *“la naturaleza extra salarial reporta beneficios fiscales, al ser menor la presión sobre las cantidades que no se conceptúen como rendimientos del trabajo, la calificación como salario habrá de permitir incluirlo en su caso en las bases reguladoras de las presiones de Seguridad Social que pudieren devengarse y podrían haber integrado el quantum indemnizatorio en caso de extinción contractual”*³⁹. Se ha producido una especie de “corrección” de la calificación legislativa inicial como rendimientos del capital mobiliario por parte de los tribunales y de la propia Administración Tributaria, que, como vimos en su momento, al reconducir los ingresos desviados a las sociedades interpuestas, los calificaba como rendimientos del trabajo.⁴⁰

Respecto a la calificación como rendimientos del capital mobiliario, conviene comenzar recordando la definición de los mismos. Según la Ley del IRPF, este tipo de rendimientos están constituidos por *“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 actividad económica”*⁴¹. Como ya argumentamos anteriormente, de acuerdo a esta definición literal contenida en la ley, todos los rendimientos procedentes de los derechos de explotación de la imagen recibirían esta calificación, pero esto no es así, los negocios jurídicos relativos al derecho de la explotación de la imagen pueden dar lugar a la calificación como otro tipo de rendimientos.

Tendrán pues la consideración de rendimientos del capital mobiliario sólo en algunas situaciones, en concreto en aquellos casos en los que el cesionario sea un tercero que no esté ligado con el deportista en virtud de una previa relación laboral o de prestación de

³⁸ PLAZA Y JABAT, S., «El Derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997, pp. 87-100. FALCÓN Y TELLA, R., «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *Cívitas: Revista española de derecho deportivo*, núm. 9, 1998, pp.5-12.

³⁹ Sentencia del Tribunal Supremo. STS 26 de noviembre de 2012 (RJ 2012/11062). Fundamento de derecho quinto.

⁴⁰ Calificación de acuerdo a su naturaleza, que se entendía que era retribuir al jugador como salario.

⁴¹ Ley 35/2006 del IRPF. Artículo 25.4, apartado d).

servicios deportivos⁴². Es esta circunstancia la que lo diferencia de los rendimientos del trabajo, lo principal es la inexistencia de relación laboral alguna entre el jugador y la persona que obtiene la cesión de los derechos de explotación. Tampoco podrá existir persona interpuesta, que como comentamos antes daría lugar a la entrada en juego del régimen especial del artículo 92 Ley del IRPF, de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen. Se considerarían como rendimientos del capital mobiliario pues aquellos casos en los que sea el propio deportista el que se dedica a la explotación de su propia imagen, consintiendo contratos con empresas publicitarias a las que autoriza para que utilicen su imagen.

Por último, antes de hacer referencia al régimen especial de imputación de rentas, hay que hacer referencia a la calificación como rendimientos de actividades económicas. De acuerdo a la Ley del IRPF tendrán la consideración de 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 y distribución de bienes o servicios”*⁴³. Tendrán esta consideración pues los beneficios de la explotación del derecho de imagen en los casos en que el deportista realice su actividad por cuenta propia, cuando tenga como actividad principal, junto al deporte, la explotación de su imagen.

Este tipo de calificación, que es la excepción recogida por el artículo 25.4 d), en la calificación general como rendimientos del capital mobiliario, es el habitual en el caso de los deportistas individuales, que prestan sus servicios de forma independiente a un club o entidad deportiva, siendo calificadas como rendimientos de la actividad económica las cantidades percibidas por participar a título individual -quedando excluido, por ejemplo los casos de participación en las selecciones nacionales- en un espectáculo o evento deportivo, los premios derivados de dicha participación, o la remuneración percibida por explotar él mismo su imagen. No se produce la cesión del derecho de explotación de la imagen a ningún club o entidad. El deportista firma un contrato de prestación de servicios para participar en un determinado espectáculo o

⁴² MORÓN PÉREZ, C., «La tributación de los deportistas», *Anales de derecho*, núm. 30, Editum, Murcia, 2012, pp.164-195.

⁴³ Ley 35/2006 del IRPF. Artículo 27.

torneo, en cuyo ámbito cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo⁴⁴.

3.2 Régimen especial de imputación de rentas

Por último, vamos a hablar del régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen. Este régimen se estableció en la legislación del 1997, y se mantiene en la legislación actual, en el artículo 92 de la Ley del IRPF de 2006, sin ningún cambio significativo. Este régimen especial entrará en juego cuando los ingresos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen sean recibidos por la persona física titular de los mismos de entidades o personas cesionarias de esos derechos, cuando concurren determinadas circunstancias que hagan presumir que los cesionarios son meros interpuestos con el objetivo de deslocalizar estas contraprestaciones. La Ley IRPF establece lo siguiente:

“1. 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.”⁴⁵

El motivo de esta legislación salta a la vista, evitar la evasión fiscal en una serie de supuestos determinados, aquellos en que los deportistas laboralizados ceden el derecho de explotación de su imagen a un tercero, a una sociedad interpuesta que posteriormente le venderá este derecho al club. Como ya dijimos en su momento, la finalidad del

⁴⁴ MORÓN PÉREZ, C., «La tributación... cit., pp. 164-195.

⁴⁵ Ley 35/2006 del IRPF. Artículo 92.

legislador no era aclarar una situación confusa, sino dar respuesta a una serie de prácticas concretas llevadas a cabo por los futbolistas profesionales y sus clubes. Pese a esta situación, resulta evidente que aunque se aprueba con un sujeto determinado como objetivo, también afectará a cualquier profesional del mundo de la comunicación, artista o deportista con proyección pública que realice estas prácticas, dentro de una relación laboral, con residencia en nuestro país.

Esta imputación tiene una excepción, *“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 -el club deportivo- por los actos allí señalados”*⁴⁶.

En el caso de que proceda la imputación, *“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 -el club deportivo- 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 -el cesionario, la sociedad interpuesta-, 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”*⁴⁷.

De acuerdo a la ley, para que proceda la imputación, se establece una regla. Los rendimientos obtenidos por los derechos de explotación de la imagen tienen que ser superiores al 15 por ciento del total, entrará en juego el régimen especial si percibe más del 15 por ciento de sus rendimientos en concepto de derechos de imagen. En estos casos, el deportista deberá imputar en su declaración del IRPF la cantidad pagada por el club a la sociedad interpuesta más la retención, minorado en la cantidad obtenida por el deportista por la cesión a la sociedad interpuesta.

Esta regulación supone de nuevo el dar carta de naturaleza a determinadas prácticas, creando una economía de opción. Pese a que antes de que se estableciera esta regla del

⁴⁶ Ley 35/2006 del IRPF. Artículo 92, apartado 2.

⁴⁷ Ley 35/2006 del IRPF. Artículo 92, apartado 3.

“85/15” los porcentajes eran mucho mayores, con abundantes casos en los que la mayor parte del salario del deportista venía conceptuado como derechos de imagen, se esta consintiendo el desvío, en un porcentaje de hasta un 15 por ciento, de los ingresos del deportista hacia estados con unos tipos de gravámenes más bajos, los denominados paraísos fiscales, mediante unos mecanismos que, a ojos de la administración, son totalmente ficticios y cuya única finalidad es la evasión de impuestos.

Atendiendo a la propia ley que lo establece, el régimen no es infalible, puede evitarse su aplicación de manera relativamente sencilla, declarando que se ha percibido en concepto de derecho de explotación de la imagen una cantidad inferior al 15 por ciento. A esta circunstancia se le añade otro problema, ya mencionado en tramos anteriores del presente trabajo, el intento de evadir la norma mediante el cambio de concepto de los ingresos, derivando las prestaciones de obtenidas por explotación del derecho de imagen a otros conceptos, como a obtenidas por explotación de la marca. No obstante, estas prácticas han sido localizadas y se les ha dado una respuesta rápida. Como establece el TEAC, en estos casos *“estamos realmente ante contratos celebrados entre el Club y las sociedades correspondientes a cada jugador o técnico, por los que aquel -el club- adquiere el derecho al uso de la imagen de éste para adherirla a los productos que va a comercializar [...]. Al tratarse de la cesión del derecho a la imagen, las consecuencias tributarias serán las que derivan de este tipo de contratos, por lo que ha de confirmarse en este punto la liquidación impugnada en cuanto atribuye a las cantidades satisfechas por el reclamante bajo el concepto de adquisición de licencia de marca, el tratamiento tributario que legalmente corresponde a la cesión del derecho de imagen”*⁴⁸. De esta forma pues, aunque se cambie a este concepto se deberá tributar bajo el régimen especial de imputación de rentas por cesión del derecho de imagen del artículo 92, siendo de aplicación la regla del “85/15”⁴⁹. Pese a que se le ha dado rápida solución, no deja de poner de manifiesto la posibilidad de buscar nuevos conceptos a los que derivar estos ingresos, buscando la inaplicabilidad de la norma.

4. Actuación administrativa en el nuevo marco legislativo

Conviene hacer referencia a las actuaciones administrativas tras el establecimiento de esta ley y del régimen especial, a las actuaciones de Hacienda para recaudar lo que

⁴⁸ Resolución del TEAC del 20 de noviembre 2003 (JT 2004/316). Fundamento de derecho séptimo.

⁴⁹ En este extremo, el Tribunal Supremo ha dado la razón a Hacienda. Véase al respecto la STS de 28 de febrero de 2013 (RJ 2013/4002)

consideraba que se había evadido. En un primer momento Hacienda aceptó el planteamiento legal, las estructuras. Recordemos que en su momento las cantidades que se declaraban por este concepto eran altísimas, muy superiores a un 15 por ciento, por lo que se consideró aceptable que se limitaran a estas cantidades. Poco a poco, Hacienda, amparada en el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen⁵⁰, que hemos visto anteriormente, empezó a dirigirse contra determinados futbolistas, entendiendo que la distribución no se ajustaba a la regla del 85/15, que el valor otorgado a los derechos de imagen no se correspondía con la realidad. Se procedió a imputar a estos sujetos los ingresos percibidos por la sociedad interpuesta en concepto de derechos de imagen, exigiendo las cantidades que se tendrían que haber abonado de haber sido declarados estos ingresos como rendimientos del trabajo, ya que, recordemos, esta era la naturaleza que Hacienda entendía que tenían estos pagos, una retribución salarial. Hay que puntualizar, no obstante, que los casos más enrevesados, en los que se pretende ocultar la relación del jugador con la sociedad que recibe los ingresos, situándolas en territorios opacos, la labor suele recaer en la Fiscalía, que ejercerá las acciones penales que correspondan⁵¹. Estas actuaciones se dan pues, principalmente, respecto a aquellos casos en que las sociedades están ubicadas en nuestro país, en los que se reconducen ingresos con el objetivo de tributar en el IS en lugar de en el IRPF. Se producirá pues la imputación al deportista de los ingresos derivados a la sociedad, de acuerdo a los criterios del régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen. Pese a que en los casos de delito fiscal el ejercicio de las acciones recaiga en la Fiscalía, las actuaciones iniciales son realizadas por Hacienda. Cuando Hacienda detecta indicios de criminalidad, por lo general, debe remitir las actuaciones al juez. No obstante, desde hace relativamente poco⁵², se permite a Hacienda liquidar las deudas tributarias aun cuando se aprecien indicios de criminalidad, con el objetivo de no paralizar la gestión de la liquidación tributaria ni la recaudación de la deuda, siendo la regla general la práctica de las liquidaciones y la posterior remisión del tanto de culpa al Juez o a la Fiscalía y el desarrollo de actuaciones recaudatorias. Hacienda no se limita a aplicar este régimen en los casos

⁵⁰ Recogido en la Ley 35/2006 del IRPF, en el artículo 92.

⁵¹ Casos de delito fiscal con responsabilidad agravada, por el uso de estos mecanismos. LO 10/1995 del Código Penal. Artículo 305.1 bis, apartado c).

⁵² Desde la reforma de la LGT del 2014, con la adición del Título VII, que recoge el actuar de Hacienda en los casos en que se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública.

marcados por la ley, tiene la facultad de discutir esta tributación⁵³, de comprobar que se dan las condiciones marcadas por la ley para la aplicación del régimen. También podrá comprobar el precio de la cesión de los derechos, realizando los ajustes oportunos si no concuerda con el valor de mercado⁵⁴.

V. Delito fiscal

Uno de los problemas que llevan aparejadas las conductas evasivas, especialmente en los casos que hemos estado viendo, de sujetos con remuneraciones muy elevadas, utilizando sociedades terceras interpuestas para reconducir los ingresos, es la facilidad con la que se puede incurrir en responsabilidad penal, junto a la responsabilidad administrativa, realizando el denominado delito fiscal, que delimitaremos a continuación.

1. Delimitación del delito fiscal. Diferenciación de la infracción tributaria.

Actualmente, la administración tributaria está revisando esta regla del “85/15” que hemos visto antes, comprobando la veracidad de los casos en que se declara un porcentaje inferior al 15 por ciento, como muestran los numerosos casos recientes de futbolistas con problemas con el fisco. Además de la vertiente administrativa, en las que ya se han producido “victorias” por parte de la administración, pagándose las cantidades correspondientes, hay que añadir la vertiente penal, ya que, de acuerdo al Código Penal, la evasión fiscal tendrá la consideración de delito contra la Hacienda Pública cuando supere los 120.000 euros, que, atendiendo a las cantidades que se manejan en los contratos de los futbolistas, se superan con facilidad. A esto debemos añadir que se contempla una responsabilidad penal agravada, con penas de 2 a 6 años, para casos en que concurren determinadas circunstancias.

Conviene diferenciar el delito fiscal de la mera infracción tributaria, que sería toda aquella actuación realizada voluntaria e intencionadamente, siempre que esté tipificada y sancionada en la correspondiente ley. Deben estar pues tipificadas en alguna norma, que las establezca como sancionables. La sanción debe existir y estar determinada en el

⁵³ Situación que, como tendremos ocasión de comprobar al tratar los recientes casos de futbolistas con problemas con el fisco, se está intensificando en los últimos tiempos.

⁵⁴ Artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades, operaciones vinculadas. Las operaciones entre partes vinculadas se valorarán a precio de mercado.

momento en que se produzca la infracción, y la conducta del infractor debe ser manifiestamente culpable⁵⁵. Las infracciones se califican como leves, graves o muy graves en la LGT⁵⁶, y llevan aparejadas sanciones que oscilan entre el 50 y el 150 por ciento, en función de la gravedad. Como podemos observar, las consecuencias son mucho menos graves en el caso de la infracción, por lo que conviene saber diferenciar entre delito fiscal e infracción tributaria.

La realización de estas prácticas no tiene pues como única consecuencia posible la correspondiente multa por parte de la administración tributaria. En la mayoría de los casos relacionados con el tema tratado en el presente trabajo, atendiendo a la cantidad defraudada, cuando supere una determinada cantidad, dará lugar a responsabilidad penal, al denominado delito fiscal, que sustituirá a la responsabilidad administrativa. En palabras de nuestro Código Penal tendrán la consideración de delito fiscal aquellas conductas en que “[...] *la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros.*”. El castigo contemplado para estos delitos es una pena de prisión de 1 a 5 años y una multa económica, que varía desde un mínimo igual a la cantidad defraudada hasta un máximo del séxtuplo de dicha cantidad, además de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas⁵⁷.

Junto al delito fiscal, se recogen una serie de circunstancias en que se establecen penas de mayor entidad, circunstancias especialmente relevantes si atendemos a las características del tipo de conductas llevadas a cabo por los futbolistas, que hemos ido viendo a lo largo del presente trabajo. Nos interesan, especialmente, dos de estas circunstancias. En primer lugar, aquellas conductas en que “*la cuantía defraudada a la Hacienda Pública exceda los 600.000 euros, o exceda de 120.000 euros si el organismo defraudado es la Seguridad Social*”⁵⁸, pues, como hemos ido viendo, las cantidades manejadas por los deportistas profesionales, especialmente en los contratos de algunos futbolistas, son enormes y es relativamente sencillo superar esta cantidad. La segunda circunstancia será cuando en la defraudación concurra “[...] *que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o*

⁵⁵ Rankia España. *¿Delito fiscal o infracción tributaria?*, 10 de marzo de 2014.

<http://www.rankia.com/blog/asesor-fiscal/2188914-delito-fiscal-infraccion-tributaria>

⁵⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre.

⁵⁷ LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305.

⁵⁸ LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305.1 bis, apartado a).

instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito”⁵⁹. Como vimos anteriormente, la defraudación se fundamentaba, principalmente, en la cesión del derecho de explotación de la imagen a sociedades terceras, interpuestas, ubicadas generalmente en territorios con un tipo más suave. Estas estructuras encajan perfectamente en esta descripción.

En estos casos en que concurra alguna de estas circunstancias, lo que será bastante frecuente, que el CP considera como casos excepcionales, las penas de prisión contempladas son de 2 a 6 años, y la multa va desde un mínimo del doble de la cantidad defraudada a un máximo del séxtuplo. Nos encontramos pues ante penas relativamente severas, y un proceso que conlleva, de seguir su curso natural, que el futbolista o deportista acuda al juicio. Esta situación, aunque resulta evidente, y en cierta medida incluso gratificante, ya que a veces cuesta creer que la justicia sea igual para todos, tiene, a mi parecer, especial relevancia si atendemos a que en muchos casos, este tipo de deportistas viven en gran medida de su imagen, especialmente cuando dejan de ejercer su actividad al máximo nivel.

Para ilustrar este extremo, uno no puede evitar recordar la situación vivida por un famoso golfista norteamericano. En su momento, este deportista era la imagen principal de numerosas campañas publicitarias a nivel global, apareciendo en todas las listas de deportistas con más ingresos publicitarios en los primeros puestos, sino el primero. Pues bien, este deportista, tras vivir un divorcio con incidentes de diversa índole que supusieron un grave deterioro de su imagen perdió la mayor parte de sus patrocinadores, y con ellos de sus ingresos, habiendo pasado no al ostracismo pero sí a un segundo plano muy distante de la situación en que se encontraba. Vaya por delante que los problemas que tuvo este deportista distan mucho de los tratados en este trabajo, de problemas con el fisco, que difícilmente pueden alcanzar la magnitud pública que alcanzaron los del caso anterior, pero sirven para ilustrar hasta que punto pueden llegar a depender los ingresos de estos deportistas notorios de su imagen pública, especialmente de la capacidad para explotarla económicamente, que puede verse perjudicada en los casos de delito fiscal, especialmente si el proceso sigue su curso y despliega sus efectos.

⁵⁹ LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305.1 bis, apartado c).

Así pues, la posibilidad de verse inmerso en un largo procedimiento, que implica acabar acudiendo a juicio, por lo menos a declarar, con el correspondiente deterioro de la imagen que supone, junto a la severidad de las penas, que recordemos que se ven agravadas en determinadas circunstancias, como los casos de sociedades interpuestas, que como hemos ido viendo es la estructura en la que se suele basar la evasión de estos sujetos, hace que haya habido numerosos casos de deportistas que han regulado su situación con Hacienda en un periodo de tiempo relativamente corto, en situaciones más o menos ventajosas para los mismos, pero consiguiendo evitar la exposición mediática que han podido tener aquellos que han tenido que acudir a los juzgados a declarar.

De acuerdo a las disposiciones del CP, se puede llegar a evitar el proceso si se regulariza la situación tributaria (regularizar la situación supone que el obligado tributario realice el reconocimiento y pago completo de la deuda tributaria)⁶⁰ “[...] *antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*”⁶¹, además, también se contempla la posibilidad de imponer una pena inferior “*Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.* [...]”⁶².

2. Un caso reciente muy ilustrativo: el caso Mascherano

El caso del jugador del FC Barcelona Javier Mascherano nos sirve como ejemplo de las prácticas evasivas basadas en la cesión del derecho de explotación de la propia imagen a una sociedad interpuesta, radicada en un Estado tercero, en uno de los denominados paraísos fiscales.

⁶⁰ LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305.4.

⁶¹ LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305.4.

⁶² LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305.6.

Este futbolista, utilizó dos mecanismos diferentes. Javier Mascherano fichó por el FC Barcelona en el año 2010. En este momento, el futbolista compró una empresa en un paraíso fiscal, concretamente en el archipiélago de Madeira, Portugal. Tras comprar esta empresa, le vendió sus derechos de imagen por cinco millones de euros. El club, el FC Barcelona, a la hora de pagar al jugador, abonó a dicha empresa un 15 por ciento del contrato en concepto de derechos de imagen, el máximo que, como hemos visto, permite la ley. El futbolista no declaró estos ingresos en el IRPF español.

El segundo mecanismo utilizado por este futbolista es prácticamente idéntico al primero. Mascherano, en su etapa deportiva anterior al FC Barcelona, creó una empresa en Miami, Estados Unidos, que, supuestamente, gestionaba los derechos de imagen del contrato publicitario que mantenía con Nike. Al producirse su fichaje por el FC Barcelona, mantuvo esta sociedad, que siguió gestionando los derechos de imagen de su contrato publicitario. Tampoco declaró estos ingresos en nuestro territorio⁶³.

La cantidad defraudada por este futbolista, contra el que se querelló la Fiscalía de delitos económicos de Barcelona por dos delitos fiscales, asciende a 1,5 millones de euros, durante los ejercicios de 2011 y 2012. Tras abonar la cantidad defraudada y los correspondientes intereses -200.000 euros-, y ajustar al criterio de la AT las declaraciones de 2013 y 2014, y admitir los hechos, llegó a un acuerdo con la Fiscalía y la Abogacía del Estado, fue condenado, el 21 de enero de este año, a un año de cárcel, sustituido por una multa, y 815.000 euros de multa⁶⁴.

Este caso, pese a no haber tenido la trascendencia que ha podido tener, por ejemplo, el de Lionel Messi, ya sea por la cantidad, por haber alcanzado rápidamente un acuerdo, o por la magnitud del propio futbolista, nos permite ver un ejemplo práctico de las estructuras que han venido utilizando, y siguen utilizando, este tipo de deportistas para evadir impuestos. Se crea, o se compra, como en este caso, una sociedad en un territorio con un tipo impositivo más benigno. Esta sociedad está controlada, de manera directa o indirecta, por el propio futbolista, en este caso, el futbolista era accionista y administrador único de la sociedad. Se cede, en este caso a cambio de una cantidad económica, el derecho de explotación de la imagen a dicha sociedad. El club abona parte del contrato, el 15 por ciento máximo permitido por la ley a dicha sociedad. Esta cantidad no tributa en nuestro país, el futbolista no tributa por ella, lo hace la sociedad

⁶³ Periódico El País, versión digital, 11 de septiembre de 2015.

http://deportes.elpais.com/deportes/2015/09/09/actualidad/1441826645_294277.html

⁶⁴ Periódico El Mundo, versión digital, 21 de enero de 2016.

http://deportes.elpais.com/deportes/2015/09/09/actualidad/1441826645_294277.html

en su lugar de residencia, en este caso Madeira, Portugal, a un tipo muy inferior al que lo haría de haber tributado donde debería haberlo hecho, en el IRPF español.

Este caso también ilustra la posibilidad, que como vimos está recogida en el CP⁶⁵, de llegar a acuerdos siempre y cuando se reconozcan los hechos y se satisfaga la deuda, alcanzando penas de cuantía bastante inferior. En este caso se pacta una multa de 815.000 euros, siendo la cantidad defraudada de 1,5 millones de euros, y una pena de un año de cárcel, que se ve sustituida por una multa. Recordemos que, en estos casos considerados agravados, el importe mínimo de la multa es del doble de la cantidad defraudada, que serían 3 millones de euros. De esta situación se han aprovechado numerosos futbolistas, que, motivados por el reciente actuar de la administración, han procedido a regularizar su situación con Hacienda con el objetivo de evitar la apertura de un proceso contra ellos que implicaría, además de la correspondiente pena, el deterioro su imagen de la que, como hemos visto, dependen gran parte de sus ingresos.

Podemos ver en este caso, y en tantos otros similares a este, que la Administración Tributaria ya no se limita a comprobar la regla del 85/15⁶⁶, tolerando estas estructuras siempre y cuando se mantengan dentro de estos porcentajes permitidos por la ley. En los últimos años esta comprobando la veracidad de las mismas, comprobando que las empresas tengan por lo menos un mínimo de actividad, que no sean una mera apariencia comercial con el objetivo de evadir impuestos. Recordemos que la dimensión económica del derecho de la imagen es real, que este derecho puede ser explotado económicamente, situación que es totalmente lícita. Hay entidades cuya actividad principal es esta, la explotación del derecho de imagen de deportistas o artistas notorios, aunque, como podemos ver, haya muchos casos en los que se utilice como una ficción para evadir impuestos.

3. Otros casos actuales muy conocidos: el caso Messi y el caso Neymar

Pese a que quizás no sirvan para explicar el delito fiscal con tanta claridad como el caso del futbolista Mascherano, que vimos con anterioridad, conviene realizar, aunque sea una breve mención, de los dos casos más mediáticos en esta materia que hay en estos momentos en nuestro país, los casos de los futbolistas Messi y Neymar.

El caso de Messi, de mayor trascendencia que el de Mascherano, tanto por la notoriedad del futbolista, considerado por muchos el mejor del planeta, como por la entidad

⁶⁵ LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305.6.

⁶⁶ Establecida en el régimen especial de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen, en el artículo 92 de la Ley 35/2006 del IRPF.

económica del mismo, ascendiendo la cantidad defraudada a 4,1 millones de euros, durante los ejercicios de 2007,2008 y 2009, no dista tanto del que hemos visto. El fraude también se cometió mediante la cesión del derecho de explotación de la imagen a sociedades radicadas en paraísos fiscales, aunque con un entramado societario mucho más complejo y ramificado que en el caso de Mascherano, que se estableció ya cuando el futbolista, Lionel Andrés Messi, era menor de edad⁶⁷.

Actualmente, la deuda con Hacienda está satisfecha, se hizo dentro del plazo de los dos meses, y hay un proceso penal abierto, tanto como contra Messi como contra su representante, su padre. La Abogacía del Estado solicita 22 meses y 15 días de cárcel para ambos, mientras que la fiscalía un año y medio, solo para el padre⁶⁸. Messi, en su declaración en juicio, mantuvo que él se limitaba a jugar al fútbol, que esos temas los dejaba en manos de su padre y asesores. Recordemos que en el momento en que se originó todo el entramado, el futbolista era menor de edad.

Al tiempo de cerrar el presente trabajo -6/07/2016- se ha dictado sentencia en este caso, que se comentará en el acto de defensa.

El futbolista Neymar, con anterioridad a fichar por el FC Barcelona, constituyó una sociedad con su padre, “N&N”. El FC Barcelona realizó dos contratos con esta empresa, uno mediante el que adquiriría los derechos del futbolista por 10 millones de euros y otro en el que se establecía una cláusula de penalización de 40 millones de euros en caso de no fichar al futbolista o hacerlo antes de la fecha establecida, cantidad que tuvo que ser abonada al ser fichado el futbolista un año antes de lo previsto⁶⁹.

El FC Barcelona abonó ambas cantidades a la sociedad, en concepto de prestación de servicios de persona jurídica, cuando, lo que se escondía detrás de estos negocios era parte del salario del jugador, y los pagos deberían haber sido declarados como tales. Mediante estos pagos, el FC Barcelona defraudó a Hacienda 9,3 millones de euros. El club, tras conocer su condición de imputado, procedió a regularizar la situación dentro del plazo de dos meses recogido en el CP⁷⁰, y actualmente ha llegado a un acuerdo con la Fiscalía y la Abogacía del Estado, estableciéndose una multa de 5,5 millones de

⁶⁷ Auto de Imputación de Lionel Andrés Messi, Juzgado de primera instancia e instrucción nº3, Gavá, 28 de julio de 2014, diligencias previas 38/2014-PA. Antecedentes de hecho.

⁶⁸ Periódico El País, versión digital, 6 de junio de 2016.

http://deportes.elpais.com/deportes/2016/06/06/actualidad/1465212561_687737.html

⁶⁹ Auto de admisión caso Neymar, Juzgado central de instrucción nº5, Audiencia Nacional, Madrid, 22 de enero de 2014, diligencias previas 122/2013-PA. Antecedentes de hecho.

⁷⁰ Plazo de necesario cumplimiento para el establecimiento de pena inferior en uno o dos grados. LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305.6.

euros, que incluye el archivo de las causas contra el actual presidente del club, Josep María Bartomeu y el expresidente Sandro Rosell⁷¹.

Conclusiones

La dimensión económica del deporte, cada vez mayor a nivel global, es evidente. Las cantidades que se manejan tanto en fichajes como en los contratos de los propios futbolistas son astronómicas, quedan muy lejos de lo que es la realidad de la mayoría de personas. La dimensión económica de la imagen de los deportistas, especialmente en el caso de los futbolistas, que gozan de una especial notoriedad, no se puede negar, encabezan las campañas publicitarias de numerosas marcas, a las que prestan su imagen a cambio de una remuneración. También ceden su imagen, en este caso su nombre, para las camisetas deportivas, para la comercialización de las mismas con su nombre. No son infrecuentes los casos de directivos de clubes de fútbol que afirman que fichajes multimillonarios se han amortizado en pocos años mediante la venta de camisetas.

Generan pues, rendimientos a través del consentimiento del uso de su imagen o mediante la cesión a terceros del derecho de explotación de la misma. Los rendimientos obtenidos por la explotación, en nuestro país, deben tributar por el IRPF, independientemente de la calificación como un tipo de rendimiento u otro que tengan dentro del mismo, que dependerá de la existencia o no de contrato laboral, de que el derecho se ceda o no a un tercero, de la naturaleza del cesionario, o de que este tercero sea o no una sociedad interpuesta.

Ante el contraste en un IRPF duro, y un IS blando, especialmente si en este último caso la sociedad se ubica en un país con un tipo más benigno, en un paraíso fiscal, surge la tentación de tratar de reconducir los ingresos hacia esta última categoría. Este es el motivo de que surjan las estructuras que hemos ido viendo a lo largo del trabajo, sociedades interpuestas entre el jugador y el pagador, controladas directa o indirectamente por el primero, a las que se reconducen los ingresos por la explotación de la imagen del jugador, con el objetivo principal de evadir impuestos. Estas estructuras no surgen solo por voluntad de los jugadores, también tienen culpa los clubes, que también sufren la presión impositiva en aquellos casos, cada vez más

⁷¹ Agencia EFE, 10 de junio de 2016. <http://www.efe.com/efe/america/destacada/el-bar-a-admite-2-delitos-fiscales-en-caso-neymar-y-paga-una-multa-de-5-millones-euros/20000065-2952384>

frecuentes, en que las remuneraciones de los futbolistas se pactan libres de impuestos, debiendo satisfacer los mismos los clubes.

Para dar respuesta a estas prácticas, el legislador ha adoptado los regímenes de transparencia fiscal, y ha desarrollado legislación, siempre con estas prácticas en mente, estableciendo un régimen especial de imputación de rentas para los casos en que haya una sociedad interpuesta entre el futbolista laboralizado y el club, con el objetivo de reconducir los rendimientos a la cabeza de los partícipes en la sociedad. Es en la propia ley en la que se le da carta de naturaleza a estas estructuras, admitiéndose, mediante la regla del 85/15, que hasta un 15 por ciento de los ingresos del futbolista se reconduzcan como derechos de imagen. En defensa del legislador, hemos de decir que con anterioridad al establecimiento de esta norma, se abusaba de esta vía, los futbolistas declaraban cantidades por este concepto mucho mayores a un 15 por ciento.

En mi opinión, es un error centrar la respuesta en unas actividades concretas más que en la situación de vacío que hay detrás, en las causas que han originado dichas conductas. Es evidente que hay que dar solución a este tipo de situaciones, pero, por lo general, la realidad va siempre por delante de la normativa. Mientras siga existiendo un contraste tan grande entre una modalidad impositiva y otra, y una cierta ambigüedad en cuanto a la calificación de los rendimientos, la posibilidad de tratar de reconducir los ingresos a una categoría más benigna siempre estará ahí, aunque varíen las estructuras.

Sirve como muestra los últimos intentos de reconducir estos ingresos de explotación de la imagen a la categoría de ingresos obtenidos por la explotación del derecho de marcas, aunque como ya vimos, se le haya dado rápida respuesta. Pese a que se le haya dado respuesta, esta situación no deja de poner de manifiesto que, mientras sigan existiendo estos problemas, se buscará la manera de evitar la normativa, de evadir el régimen fiscal.

Respecto al delito fiscal conviene reflexionar sobre uno de sus elementos definatorios, la cuantía que marca la realización del mismo, 120.000 euros. A primera vista nos puede parecer una cantidad muy alta, pero si atendemos a las cantidades que manejan según que personas, como determinados futbolistas, no lo es. Esta circunstancia supone que cualquier equivocación que cometan estos sujetos tenga la consideración de delito fiscal, simplemente por superar esta cuantía. Contrasta con el ejemplo, al que todos hemos asistido o del que por lo menos hemos oído hablar, del electricista o fontanero que te hace un arreglo sin factura, cobrando en negro. Es evidente que este último caso no va a tener en ningún caso la consideración de delito fiscal, no va a alcanzar la

cantidad marcada como umbral para la comisión del delito. Esto nos debe hacer plantearnos qué debe ser considerado más grave por nuestro ordenamiento, un simple error en la declaración de la renta o casos de fraude sistemático, aunque sea de escasa cuantía⁷².

Antes de analizar el reciente actuar de la administración, con los últimos casos de delitos fiscales cometidos por futbolistas, conviene recordar que estas estructuras parecían estar legalmente admitidas, que se les había dado carta de naturaleza, como hemos ido viendo a lo largo del presente trabajo. Parecía que, siempre y cuando se cumpliera la regla del 85/15, no se estaba cometiendo ningún ilícito. Esta circunstancia, unida a que, como hemos visto, nuestro CP permite llegar a acuerdos que eviten en cierto modo que el procedimiento despliegue todos sus efectos le hacen a uno cuestionarse el actuar de nuestra administración.

Más allá de las consideraciones relativas a la seguridad jurídica, al atacar unas estructuras que, guste o no, aparecen expresamente recogidas en nuestra ley, y que, parecía que siempre y cuando se mantuvieran dentro de unos porcentajes se admitían, uno no puede dejar de plantearse que quizás se hayan utilizado a algunos individuos concretos para dar ejemplo de lo que puede llegar a suponer para un individuo público un proceso de estas características. Siendo más concreto, tenemos por un lado casos, como el de Lionel Andrés Messi, al que el abogado del Estado llegó a equiparar con un “capo criminal”⁷³, que aún no ha agotado su curso, en los que se ha desplegado el proceso con todas sus consecuencias, teniendo que realizar en más de una ocasión el “paseillo” al juzgado, convirtiéndose en el centro de la atención mediática pese a haber satisfecho ya su deuda tributaria y dado las explicaciones que consideran pertinentes, en los que parece imposible llegar a un acuerdo. Por otro lado tenemos casos, bastante numerosos en los que se ha llegado a un acuerdo de manera rápida, regularizando en condiciones muy ventajosas su situación tributaria, que han pasado de puntillas por los medios de información.

Esta situación es la que lleva a uno a preguntarse si realmente hay tanta diferencia entre unos casos y otros, si hay incluso malos y buenos, si unos son criminales y otros simplemente han sido mal asesorados, o si simplemente, se han elegido a algunos

⁷² No quiere decirse, ni mucho menos, que todos los casos de futbolistas sean errores y que en según que profesiones se realice un fraude sistemático, simplemente se trata de poner en contraste dos situaciones que pueden ocurrir, con consecuencias muy dispares.

⁷³ Periódico El Mundo, versión digital, 3 de junio de 2016.

<http://www.elmundo.es/deportes/2016/06/03/57515761e2704e15208b463c.html>

individuos concretos para ejemplificar las consecuencias legales a las que pueden dar lugar las conductas evasivas. Si el objetivo era esta segunda opción, atendiendo a la gran cantidad de deportistas que se han apresurado a regularizar su situación, aparentemente se ha logrado. No es mi intención, ni mucho menos, defender a unos sujetos que es evidente que gozan de una posición privilegiada, pero no es menos cierto que parece apreciarse un trato desigual a los mismos, que, en la mayoría de los casos, actúan de acuerdo a las directrices de sus asesores y entorno, respaldados por sus clubes, que también se benefician de la evasión fiscal.

Este problema afecta al fútbol y al deporte profesional en si mismos, participando tanto jugadores como clubes, que han ostentado una situación privilegiada durante muchos años, quizás por la enorme cantidad de dinero que mueve, con el consentimiento de la administración. Sólo el tiempo dirá si se está tratando de dar una solución definitiva a este problema, o si se trata de un simple escarmiento a los futbolistas para que “moderen” su actuación.

Bibliografía

- AMAT LLARI, E., *El derecho a la propia imagen y su valor publicitario*, La Ley, 1992, capítulos 5 a 8.
- LACRUZ BERDEJO, J.L., y otros, *Elementos de Derecho Civil I*, vol. 2.º, Bosch, 1992.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A., «El caso Rolling Stones o el defecto del Convenio Hispano-Holandés de doble imposición», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993.
- DÍEZ PICAZO, L., Y GULLÓN, A., *Instituciones de Derecho civil*, vol. I, Tecnos, 1995.
- AZURMENDI ADARRAGA, A., *El Derecho a la propia imagen: su identidad y aproximación al derecho a la información*, Universidad de Navarra-Civitas, 1997.
- PLAZA Y JABAT, S., «El Derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997.
- FALCÓN Y TELLA, R., «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *Civitas: Revista española de derecho deportivo*, núm. 9, 1998.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Barcelona, 2001.

DELGADO GARCÍA, A. M., OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E., «Marco general de las medidas fiscales antielusorias aplicables a los deportistas», en *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 19, 2007, pp. 79-91.

LOPAZ PÉREZ, A., «La tributación del deportista profesional y su problemática. Los paraísos fiscales; territorios de evasión fiscal», *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 19, 2007, pp. 51-60.

BARRACHINA JUAN, E., *Tributación de las operaciones derivadas de la actividad futbolística, en Régimen mercantil, laboral, fiscal, contable y económico del fútbol profesional*, Datadiar.com/Deusto, 2008. 4/06/2016

FALCÓN Y TELLA, r., «La STS 1 julio 2008 y la retribución de los derechos de imagen de deportistas profesionales», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2008.

MORÓN PÉREZ, C., «La tributación de los deportistas», *Anales de derecho*, núm. 30, Editum, Murcia, 2012.

CHICO DE LA CÁMARA, P., *Régimen tributario del deporte*, Civitas, Madrid, 2013.

MENÉNDEZ MORENO, A., «La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2015, pp. 11-16.

