



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin De Grado

El fraude fiscal de los deportistas profesionales relacionado con el derecho de imagen

Tax fraud and professional athletes. The case of image rights

Realizado por David Sáenz Saiz

Tutelado por Eduardo Sanz Arcega

Facultad de Ciencias Sociales y del trabajo de Zaragoza

Zaragoza, septiembre de 2019

Índice

Resumen	4
Abreviaturas	5
1. Introducción	6
2. Relación laboral de carácter especial	10
2.1. La residencia fiscal de los deportistas profesionales.....	12
2.2. Las retribuciones de los deportistas profesionales	14
2.3. Los tipos de rentas de los deportistas profesionales	16
3. El derecho de imagen	18
3.1. La cesión de los derechos de imagen y fiscalidad (I)	21
3.1.2. La cesión de los derechos de imagen y fiscalidad (II)	23
3.1.3. La cesión de los derechos de imagen y fiscalidad (III)	25
4. El caso Leo Messi como ejemplo de la relación entre evasión fiscal y derechos de imagen	27
5. Conclusión	31
6. Bibliografía	32
Anexos	35

Resumen

En el siguiente trabajo se presenta la relación que actualmente tienen los deportistas profesionales con el fraude fiscal y los derechos de imagen, en virtud de la presión fiscal a la que están sometidos y cómo estos buscan maneras, tanto legales como ilegales, para tributar menos.

Palabras clave: Deportistas, fraude fiscal, retribución, derechos de imagen, cesión.

Title: Tax fraud and professional athletes. The case of image rights

Abstract

The following paper presents the relationship that professional athletes currently have with tax fraud and image rights, by virtue of the tax pressure they are sometimes facing and how they look for ways, both legal and illegal, to pay less .

Key word: Sportsman, tax fraud, income, image rights, cession.

Abreviaturas

TS	=	Tribunal Supremo
SAD	=	Sociedad Anónima Deportiva
RAE	=	Real Academia Española
UEFA	=	Union of European Football Associations
CE	=	Constitución Española
TD	=	Tesis Doctoral
RD	=	Real Decreto
ET	=	Estatuto de los Trabajadores
CC	=	Convenio Colectivo
LIRPF	=	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	=	Impuesto sobre Sociedades
IRNR	=	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
PÁG(S)	=	Página(s)
ART	=	Artículo
DGT	=	Dirección General de Tributos
TFG	=	Trabajo Fin de Grado
TD	=	Tesis Doctoral

1. Introducción

Una de las problemáticas que el mundo del deporte está acaeciendo en el panorama actual es el fraude fiscal. A lo largo del trabajo hablaremos de aspectos relacionados con los derechos de imagen y la posibilidad de que haya o no fraude en su tributación.

El fraude fiscal produce consecuencias nocivas con gran impacto en la sociedad: afecta negativamente a los ingresos del Estado y a la Administración Pública, que utiliza los ingresos para actividades y progresos ciudadanos; a su vez, el defraudador compite en el mercado con otras empresas que sí que cumplen con sus obligaciones, lo que le da ventajas injustas, apareciendo así la competencia desleal. También puede anotarse que se produce una mayor carga fiscal para los contribuyentes, puesto que si no se recauda aquello previsto, los impuestos deberán aumentar para seguir teniendo el mismo nivel de gasto público.

Entendemos fraude fiscal como “cualquier comportamiento contrario a la ley que causa un daño patrimonial a la Hacienda Pública, bien evitando el pago de tributos, bien obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales sin derecho a ello,”¹ provocando una minoración de los ingresos públicos. Esta minoración se produce a través de la evasión, que se define como “la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos”². Diferente de la evasión es, desde el punto de vista económico, el concepto de elusión o economía de opción. La elusión no debe entenderse como un tipo de fraude porque que es totalmente legal, ya que lo único que hace el contribuyente es elegir, de entre varias alternativas viables, aquella que para él tenga un tratamiento impositivo más beneficioso.

Los diferentes tipos de actuaciones tributarias se encuadran desde lo que es técnicamente legal (planificación, elusión), hasta lo que es ilegal con la apariencia de legalidad (evasión, simulación).

Existe una diferencia minúscula entre elusión y el concepto tributario de simulación. Esta simulación puede ser absoluta (ausencia de conducta negocial), o parcial (alteración de algunos elementos del negocio jurídico) y será esta última la que afecte a la percepción de elusión o similitud por parte de los inspectores. En cuanto a elusión, solo cabría la existencia de responsabilidad subsidiaria³, y por su parte, la simulación podría contener sanción económica, además del cargo de intereses por demora⁴.

En el mundo deportivo han de aplicarse leyes para controlar las diferentes tributaciones que han de realizarse al Estado por parte, tanto de deportistas, como en su caso de entidades jurídicas deportivas. Es por ello, que han buscado diferentes mecanismos para eludir o por su parte evadir impuestos, con la intención de no levantar sospechas. Algunos ejemplos de conductas poco plausibles en el mundo deportivo son:

- 1) **Ayudas estatales por medio de vacíos legales.** España se vio implicada en un proceso Comunitario en relación a la ayuda estatal concedida por España a diferentes clubes de fútbol⁵ y en la que estaba presente la Ley 10/1990 del Deporte como principal sujeto de la incoación de la Comisión, debido a la

¹ Martinón, R. (2012). *Fraude Fiscal. Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 2, 171.

² ROSEMBUJ, T. (1999). *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

³ Artículo 43.1.h. Ley General Tributaria

⁴ Artículo 16.3. Ley General Tributaria

⁵ DECISIÓN (UE) 2016/2391 DE LA COMISIÓN de 4 de julio de 2016 relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol.

“obligación de los clubes participantes en competiciones profesionales a transformarse en Sociedades Anónimas Deportivas (SAD), exceptuando aquellos que hubieran tenido un resultado económico positivo durante los cuatro años anteriores.” Esto repercutía consecuentemente en las ligas profesionales de fútbol, en las cuales casi la totalidad de los participantes tuvieron que cambiar su condición de club, pasando de clubes deportivos a SAD. Solo hubo cuatro clubes que tenían posibilidad de mantener su condición de club deportivo entre la primera y segunda liga española.

Dichos clubes deportivos recibían una ayuda estatal, gozando de una reducción parcial del Impuesto sobre Sociedades (“las SAD tenían que pagar un impuesto general del 30% y los clubes deportivos un 25%”), al considerárseles Sociedades sin Ánimo de Lucro. Entraríamos de lleno en un ejemplo de elusión fiscal, donde en ningún momento hay una ilegalidad, pero se busca tributar menos, a través de una exención parcial fiscal.

- 2) **Los amaños deportivos.** Un tipo de fraude tipificado en el código penal. Estos amaños conforman “una problemática poliédrica en la que los ordenamientos criminales tratan de tener un papel protagonista”⁶. En un principio, los amaños son una serie de mecanismos que los grandes protagonistas del mundo del deporte (deportistas, directivos o personal del club) llevan a cabo para obtener un resultado favorable difícil de alcanzar en un terreno de juego, cuadrilátero, etc. por sus propios medios.

El Estado español introdujo en la reforma del Código Penal en 2010 un artículo (286 Bis) relacionado con la corrupción entre particulares, el cual contempla que, el delito solo lo estaría cometiendo aquel sujeto relacionado con una actividad deportiva en el caso de que haya “recibido, solicitado o aceptado un beneficio o ventaja no justificados”⁷, obteniendo en caso de confirmarse el fraude, una pena de prisión, inhabilitación en ese campo y una multa económica.

Un ejemplo de amanío deportivo sería el caso Oikos. Caso que se ubica en España e incluye a equipos de fútbol. El caso Oikos representa el entramado de fraude deportivo que circula a expensas de partidos de fútbol de vital importancia, como puede ser un descenso, u ocupar una plaza en la máxima competición continental en términos futbolísticos. Serían así pues, en base a lo que dicta el Código Penal, los directivos y jugadores implicados en la trama los que deberían responder por los actos, y no los que compran el amanío.

- 3) **Cesión de derechos de imagen con terceros:** Feliciano Casanova y Landa Aguirre, al igual que otros autores, comparten el mismo razonamiento que el TS en tanto en cuanto los deportistas y las empresas cessionarias utilizaban los derechos de imagen como vía para evadir impuestos, a través de los diferentes mecanismos como el doble contrato, figuras cessionarias fantasma, etc.

“Con anterioridad a la promulgación de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, se han venido utilizando, sobre todo en el mundo del deporte, los derechos de imagen como sistema de remuneración y así conseguir mejoras fiscales que podemos resumirlas en las siguientes: 1) Al dar a estas rentas un carácter distinto a rentas del trabajo, no estaban sujetas a las retenciones establecidas en el art. 45 del Reglamento del IRPF, con lo que el sujeto pasivo podía disponer durante más tiempo de una mayor renta al no detraerle parte de las mismas en

⁶ Cortés Bechiarelli, E. (2012). *El delito de corrupción deportiva*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

⁷ El directivo, administrador, empleado o colaborador de una empresa mercantil o de una sociedad que, por sí o por persona interpuesta, reciba, solicite o acepte un beneficio o ventaja no justificados de cualquier naturaleza (...) será castigado con la pena de prisión de seis meses a cuatro años, inhabilitación especial para el ejercicio de industria o comercio por tiempo de uno a seis años y multa del tanto al triple del valor del beneficio o ventaja.

concepto de retención; 2) Normalmente se interponía una sociedad, propiedad del deportista o personas vinculadas a él, con lo que se podía conseguir el diferimiento del impuesto; 3) Si la sociedad interpuesta era una sociedad residente en un paraíso fiscal, se podía conseguir la no tributación en España por el cobro de estas rentas, sobre todo en aquellos sujetos originarios de países extranjeros”⁸

En algunos casos, este tipo de sociedades cesionarias llegan a ser inexistentes o simplemente intermediarias. Meras sociedades creadas particularmente para dar opacidad a las actividades fraudulentas.

Por otro lado, es importante dar la definición de deportistas profesionales para poder encuadrarlos. Los deportistas profesionales se pueden dividir en tanto en cuanto si un deporte es de equipo o se realiza de forma individual, por lo que sí es de forma individual, lo entenderemos como aquella persona que “haga del deporte su profesión (...), aquel que de forma voluntaria se dedique a la práctica deportiva, de forma habitual, por cuenta propia y obteniendo una remuneración de la entidad a la que presta sus servicios.”⁹ Por su parte, en cuanto a deportes de equipo la definición la proporciona el propio Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, en su artículo 1.2¹⁰, aludiendo a una exención sobre personas relacionadas con el club pero a las cuales solo se les compensa por el trabajo realizado.

Es bien sabido que los deportistas de élite en los casos más notorios, ingresan unas cantidades monetarias elevadas en relación a una amalgama de pagos que reciben por parte de diferentes vías. Por lo que, el pago que tienen que hacer anualmente en cada periodo recaudatorio asciende, en tanto en cuanto sea su porcentaje de ingresos, casi al 50%. Una cifra que pocos deportistas están conformes a pagar. Por ello se viene estableciendo la tónica “reivindicatoria tradicional de considerar sus rentas como rentas irregulares”¹¹. Estas rentas irregulares se dan cuándo: 1) el periodo de generación de las rentas es superior a dos años; 2) Cuando los rendimientos se han obtenido de forma irregular en el tiempo. En ambos casos, la reducción en la tributación sería del 30%¹².

Esta elevada carga tributaria, que los deportistas soportan en España, viene dada en parte por el principio de progresividad el cual, en base a la tabla que aporta la Agencia Tributaria (Anexo I), crece porcentualmente en relación a la capacidad económica del sujeto, y cuyo fin será el incremento de ingresos que el sujeto deberá de hacer al Estado en forma de tributos, generándose así de forma paralela una relación entre ingresos y pagos. Por lo que, una menor carga impositiva reduciría el intento de evasión de impuestos, esto es, desincentivar la movilidad fiscal en connivencia con los paraísos fiscales, e incluso podría ser una puerta de entrada a nuevos deportistas a nuestro país. Un ejemplo de deportistas buscando la evasión de impuestos huyendo a países con baja o nula fiscalidad fue el de Arantxa Sánchez Vicario, declarando que residía en Andorra, beneficiándose así de una clara reducción fiscal.

⁸ Feliciano Casanova, F. y Landa Aguirre, I. (1997) *El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. 1 parte estudio.

⁹ Millán Garrido, A. (2010). La reforma del régimen jurídico del deporte profesional. (1^a Ed.) Reus.

¹⁰ RD 1006/1985, Artículo 1.2: Son deportistas profesionales quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.

¹¹ Martín Moro, M. (2012) *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Tesis Doctoral, Madrid.

¹² Agencia Tributaria: Modelo 100. Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Apartado 7.2.4. Reducciones del rendimiento íntegro.

El concepto de progresividad, se entiende así pues como “una forma de contribuir a la solidaridad a favor de quienes menos tienen. (...) Así mismo, la progresividad fiscal no es obligatoria para todos los impuestos, algo que si ocurre con la generalidad, la igualdad y la capacidad económica.”¹³ Por tanto, las directrices que el autor Ramón Soler Belda en su obra titulada “La progresividad en las reformas tributarias” expone, casarían con el paralelismo entre la progresividad fiscal y la capacidad económica de cada ciudadano.

Otro bloque del trabajo serán los derechos de imagen. Veremos una breve definición de los derechos de imagen, donde se encuadran jurídicamente, cómo se estructuran, cuándo y cómo explotar esos derechos de imagen. También se incluye la relación triangular que los deportistas profesionales suelen estructurar en base a este derecho, entre entidad/club, empresa cesionaria y el propio deportista. Ahondaremos también en la Tesis Doctoral de Don Manuel Martín Moro, en tanto en cuanto el derecho de imagen puede usarse de diferentes formas; por otra parte, conviene mencionar de dónde salen los ingresos por tales derechos, por lo que hablaremos entre otros del Real Decreto 1006/1985, sobre la relación especial de los deportistas, así como del Estatuto de los trabajadores.

Otro punto del que haremos referencia es el anteriormente mencionado Real Decreto 1006/1985, cuyo objetivo es clarificar cuales son los requisitos que deben seguir los deportistas. En relación a ello, unificaremos los derechos de imagen de los deportistas y el régimen fiscal que deberán de mantener frente a la Hacienda Pública.

Y por último, para dar una mayor visualización de los dos conceptos que marcan el título de este trabajo, veremos un ejemplo sobre la utilización de los derechos de imagen como vía defraudadora como es el caso Leo Messi.

¹³ Soler Belda, R. (2015). *La progresividad en las reformas tributarias*. Madrid: Dykinson.

2. Relación laboral de carácter especial

Los deportistas profesionales se caracterizan por tener una relación laboral de carácter especial. El legislador los reguló a partir del artículo 2.1.d. del Estatuto de los Trabajadores, cuyo resultado fue el RD 1006/1985, de 26 de junio, sobre la relación laboral especial de los deportistas.

Este RD 1006/1985 tiene como objetivo “trasladar el mayor número posible de criterios procedentes de la normativa laboral común al ámbito de esta relación especial, sin olvidar las peculiaridades que se derivan de la práctica deportiva”¹⁴

En relación a la retribuciones de los deportistas, que posteriormente comentaremos, el RD 1006/1985 dicta que cuando la retribución venga precedida de unos ingresos los cuales no sean únicamente salariales, sino que también exista la cesión de derecho de imagen, los deportistas profesionales habrán de tributar un 85% de sus ingresos mediante el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el 15% restante entendiéndose como los ingresos por los derechos de imagen, a través de la empresa cesionaria en el Impuesto de Sociedades.

Por ello, algunos deportistas desde hace varios años utilizan la retribución de los derechos de imagen como un medio para ocultar parte del salario. Por su parte, es cierto que para que esto sea viable deben estar las dos partes de acuerdo, tanto club como deportista. Utilizando los derechos de imagen como tapadera consiguen aminorar su carga fiscal, algo que el legislador quiso paliar a través del artículo 92 en toda su extensión. Entramos de lleno en la famosa proporción “85-15”.

En el primer apartado del citado artículo “se engloban todas aquellas circunstancias que en el caso de que concurran (...) cuando la persona física, en este caso, el deportista de élite le ceda su derecho de imagen a una persona jurídica (sociedad) o a una persona física, con independencia de que sea o no residente, tendrá que imputar en el IRPF el 85% de lo que haya obtenido esa sociedad o esa persona física por haber explotado su derecho de imagen”¹⁵. En base a esto, nace la salvedad de que esta imputación no se aplicará en el caso de que la totalidad de los rendimientos del trabajo percibidos sean superiores al 85% de los ingresos totales percibidos por el deportista, incluyendo los ingresos percibidos de la cesión de los derechos de imagen.

Para entender mejor lo que es la proporción “85-15”, FELICIANO CASANOVA y LANDA AGUIRRE dan un ejemplo esclarecedor: “si un Club de Fútbol satisface a un jugador de su plantilla 510.860,29 euros por conceptos salariales y 90.151,82 euros por derechos de imagen, no serán de aplicación las normas que estamos comentando. Si se superan, sin embargo, los 90.151,82 euros en concepto de imagen, entonces sí serán de aplicación las mismas. Cuando se sobrepase ese límite del 15 por 100, la cantidad a imputar en la base imponible de la persona física será el total de lo pagado con anterioridad a la contratación de los servicios laborales o que deba pagar la persona o entidad con la que aquélla mantenga la relación laboral. A esta cantidad se incrementará por el importe del ingreso a cuenta en caso de haberse efectuado y se disminuirá por el valor de la contraprestación obtenida de la persona o entidad mencionada (...) (la sociedad interpuesta o cesionario)”¹⁶

¹⁴ PREAMBULO: RD 1006/1985

¹⁵ Ciruelos Lara, P. (2017) *La tributación de los derechos de imagen de los deportistas de élite en el IRPF*. TFG.

¹⁶ Feliciano Casanova, F. y Landa Aguirre, I. (1997) *El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen*. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. 1 parte estudio.

Por último, en el apartado 3 del artículo 92 se expone la situación de que si los ingresos totales superan el 85%, el 15% restante podrán tributarlo a través del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que, para que esta norma se aplique, el deportista tendrá que haber percibido en forma de rendimiento del trabajo más del 15% en relación con los derechos de imagen, y por consiguiente, el deportista la cantidad que deberá imputar “será lo que pague el empresario por obtener la cesión, menos lo que el trabajador haya percibido por ceder los derechos sobre su imagen, más el ingreso a cuenta del 24% que ha de efectuar aquél sobre lo que satisfaga por obtener la cesión únicamente en el caso de que el pago se efectúe a un no residente.”¹⁷

En virtud de esta proporción (regla, régimen), los ingresos obtenidos por las entidades deportivas/clubes a las cuales el deportista habría cedido previamente los derechos de imagen, deberán de imputarse en la base imponible del IRPF del deportista cuando concurran los siguientes requisitos”:

- a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad (primera cessionaria), 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 por el IRPF.
- 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 (normalmente, segunda cessionaria).
- d) Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente en virtud de la relación laboral 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 la letra c) anterior por los actos allí señalados.”¹⁸

¹⁷ MORÓN PÉREZ, C. (2012). La tributación de los deportistas. *Anales de derecho*, 30, 164 – 195.

¹⁸ RAMIREZ GOMEZ, S. (2018). Del caso Lola Flores al caso Leo Messi. Huelva: uhу

2.1. La residencia fiscal de los deportistas profesionales

El sistema que ostentan la mayoría de los países, y en especial atención, España, dicta que los trabajadores residentes en nuestro país deberán tributar por la totalidad de sus rentas mundiales. Esto es, que “todas las rentas obtenidas por el desarrollo de su actividad, (...) deberán ser declaradas como contribuyentes en el IRPF”¹⁹, o en su defecto si el deportista no reside en España, solo se imputarán las rentas “obtenidas en España, como contribuyente por el IRNR”²⁰.

Esto nos lleva a un marco teórico y práctico difícil de definir, ya que la movilidad geográfica (situación en la que el trabajador debe desplazarse o trasladarse a otro centro de trabajo por motivos laborales y que exige cambio de residencia) que sufren los deportistas en relación a campeonatos, torneos (Fórmula 1, tenis) no ayuda a establecer la residencia fiscal de estos. Es gracias a esta movilidad geográfica la ubicación de la residencia fiscal de los deportistas en países de baja o nula tributación.

Los criterios que rigen la residencia fiscal en España, dispuestos en el artículo 9 de la LIRPF son: 1) Que el núcleo principal de las actividades del deportistas estén sitas en España; 2) Residir en España durante más de 183 días físicamente. La consulta DGT V3473-15, de 12 de noviembre, indica en relación al criterio de permanencia “que en tanto el consultante no acredite la residencia fiscal en otro país, las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal del mismo, quien continuará siendo contribuyente del IRPF, debiendo tributar en este impuesto por su renta mundial”.²¹

Por tanto, si no alguno de estos dos requisitos no se dieran, el deportista profesional solo debería tributar de acuerdo a lo dispuesto en el IRNR, y en el caso de existir, a lo que dicte el convenio de doble imposición.

Para configurar donde se ubica la residencia fiscal del deportista habrá que distinguir si el periodo de residencia fue permanente, o si durante el año hubo ausencias esporádicas. “Siempre que la persona no sea capaz de acreditar su residencia fiscal en otro país, contarán como días de presencia en España, no solamente los días de presencia efectiva, sino también aquellos días en que se haya ausentado de manera ocasional o circunstancial de dicho territorio, lo cual exige necesariamente una previa presencia en territorio español. Solamente cuando el cómputo total de días sea superior a 183 nos hallaremos ante un residente fiscal en España.”²² Así pues, si se entiende que el contribuyente ha residido durante más de 183 en territorio extranjero y además lo acredita, estaremos bajo un periodo de residencia permanente. Pero si en cambio, se acredita que el contribuyente ha vivido durante 160 días en España, el resto hasta completar el año se entenderán como ausencias, hasta que no se demuestre la acreditación de la residencia en otro país.

Por su parte, el TS recientemente ha dictado varias sentencias firmes por las cuales confirma que no puede ser esporádica la ausencia por periodo superior a 183 días en otro país, por su carácter estable y duradero, y que el carácter esporádico no debe medirse en función de la intencionalidad de la persona de regresar, sino por la duración e intensidad de su estancia fuera de España. Por lo que, en definitiva, “frente a la doctrina de la DGT, que califica de «esporádica» toda ausencia cuando no se acredita la residencia fiscal en otro país, el TS sitúa en primer lugar el análisis de calificación de las ausencias como esporádicas, para

¹⁹ Ramírez Gómez, S. (2018). *Del caso Lola Flores al caso Leo Messi*. Huelva: uhu

²⁰ Ramírez Gómez, S. (2018). *Del caso Lola Flores al caso Leo Messi*. Huelva: uhu

²¹ Consulta DGT V3473-15, de 12 de noviembre.

²² Menéndez, U. (2017) Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 47, 100 - 105.

después, en caso de no acreditarse la residencia fiscal en otro país, computar como días de presencia aquellas que hayan recibido dicha calificación.”²³

Por otra parte, nos encontraremos con una regulación diferente cuando nos referimos a deportistas que hayan ubicado su residencia fiscal en paraísos fiscales. Cuando sean deportistas residentes en España, seguirán manteniendo su condición de contribuyentes en España “en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes,”²⁴ al haberse trasladado a un paraíso fiscal. Además, para el cómputo de los días en España, “la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural”.

²³ Menéndez, U. (2017) Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 47, 100 - 105.

²⁴ Art. 8.2., Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.2. Las retribuciones de los deportistas profesionales

Los deportistas de élite perciben una infinidad de retribuciones por realizar su trabajo. Como ya hemos mencionado, un deportista es aquel que obtiene por cuenta propia o a través de un contrato una compensación económica por hacer su trabajo.

Varios textos legales recogen las retribuciones de los deportistas de élite. El artículo 8 del RD 1006/1985 dicta que “la retribución de los deportistas profesionales será la pactada en convenio colectivo o contrato individual”, en consonancia con la forma y el contenido del contrato. Además, en su segundo párrafo alude a la naturaleza de estas retribuciones, expresando con notoriedad que aquellas retribuciones que no tengan carácter salarial no tendrán la consideración legal de salario. Y es aquí donde los derechos de imagen toman cabida en todo este asunto, debido al debate sobre si “la cantidad consignada en el contrato de trabajo suscrito por las partes bajo el concepto de derechos de imagen tiene la naturaleza propiamente salarial, o por el contrario, dicha cantidad está prevista para retribuir otros conceptos distintos del salario propiamente dicho”²⁵, importante distinción, ya que si los derechos de imagen se entendieran como una parte más del contrato sí que deberían cotizar, y si por su parte, los derechos de imagen son ajenos al contrato, o están supeditados a otra relación contractual distinta no estarían legalmente obligados a cotizar.

Para conocer si es concepto salarial o no, hay que acudir al convenio colectivo de aplicación, y no será otro que el Estatuto de los Trabajadores el que intente dar nitidez a este asunto. En su artículo 26 estipula que “se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores (...) por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración”. Es esta última frase la que da pie a entender que los derechos de imagen sean un concepto salarial, ya que te están pagando por explotar tu imagen a través de diferentes medios. Por ejemplo, los conceptos salariales que constituyen la retribución de un ciclista profesional son: sueldo mensual, pagas extraordinarias, ficha o prima de contratación y derechos de imagen.²⁶ Así mismo ocurre en otros convenios del deporte como el del fútbol, el del balonmano, el del baloncesto. Todos concluyen que serán considerados como concepto salarial los derechos de imagen. Aunque esta consideración se ve influida con respecto a la propia explotación de los derechos de imagen, ya que dependerá de si se ceden o no los derechos de imagen a terceras personas. Si no ceden sus derechos y es el club o SAD es el que utiliza los derechos se entenderá como concepto salarial. Si por el contrario, los derechos de imagen han sido cedidos a uno o varios terceros, la retribución de ellos estará excluida del concepto salarial.²⁷

Además el artículo 23 RD 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, clarifica en su apartado número 1, que la base de cotización estará constituida por la remuneración total que el trabajador perciba. Dichos ingresos deberán obtenerse “por razón del trabajo que realice por cuenta ajena”, por lo que serán únicamente aquellos con naturaleza salarial.

²⁵ Martín Moro, M. (2012) *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Madrid.

²⁶ Resolución de 17 de marzo de 2010, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad del ciclismo profesional, Art. 17.

²⁷ Resolución de 22 de junio de 1998, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la inscripción en el Registro y publicación del Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional. Art 32: derecho de explotación de la imagen.

Sin embargo, la sentencia dictada por el Tribunal Supremo²⁸ dictaminó que las cantidades que un deportista percibe en calidad de derechos de imagen no deben computarse para el cálculo de la base de cotización a la Seguridad Social, ya que no tiene naturaleza salarial y por tanto no hay por qué cotizar por ellos.

Dicha sentencia configura que “el art. 26 del ET no esclarece suficientemente la duda (de la naturaleza salarial), ni en su apartado 1, que define el salario desde el punto de vista positivo como la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores (...) por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena..., ni tampoco en su apartado 2, que lo delimita desde el punto de vista negativo, pues tampoco este concepto retributivo resulta claramente incardinable entre aquéllos (...) que el legislador ha declarado expresamente excluidos de la consideración salarial.

Por su parte, el art. 8 del RD 1006/1985 también remite al convenio colectivo o al contrato individual para la fijación de la retribución global, se entiende, y no específicamente salarial, de los deportistas profesionales. Y es el apartado 2 de este artículo el que perfila el salario “stricto sensu” como todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva (...), y aclara asimismo que tales percepciones lo serán como retribución por la prestación de sus servicios profesionales. Y en el siguiente párrafo declara excluidas del concepto de salario aquellas cantidades que con arreglo a la legislación vigente no tengan carácter salarial, lo cual no supone más que una mera tautología (no se considerará salario aquello que legalmente no lo sea), que nada aclara.”²⁹

Cuando varias referencias legales dejan en duda una materia a tratar, la norma dice que habrá de acudirse al Convenio Colectivo de aplicación para la resolución del problema. En este caso se acudió al CC del ciclismo, y es en virtud de él donde el TS desestimó el recurso de casación.

Con todo ello podemos decir que la mayoría de los deportistas profesionales obtienen unos rendimientos, en el ejercicio de su profesión, que derivan de: 1) los servicios prestados a la entidad/club como deportista; 2) la cesión de los derechos de imagen. Estos últimos son abonados en una mayor proporción a deportistas de élite con repercusión social.

Estos rendimientos serán pagados tanto por el club, así como por las corporaciones a las que el jugador les ha cedido la imagen (como puede ser en el caso de los baloncestistas, la marca Jordan), o por empresas que hayan comprado los derechos televisivos de un partido o competición (como puede ser el canal *Vamos* de la marca Movistar+).

Siguiendo con el RD 1006/1985, los deportistas profesionales “tendrán derecho a unas vacaciones anuales retribuidas de 30 días naturales”, concepto de parecida similitud al que los trabajadores ostentan en relación al artículo 38.1 del Estatuto de los Trabajadores.

Por último, cuando hablamos de la extinción de un contrato de un deportista profesional, podemos encontrar diferentes vías. La extinción puede darse cuando la relación contractual finaliza, quedando libre de contrato el deportista; cuando una entidad compra a esa figura deportiva, tras un periodo de negociaciones; o cuando se dan las circunstancias que el artículo 15 del RD 1006/1985 desgrana, pudiendo ser: 1) si el despido del deportista es improcedente, al igual que a un trabajador, se le indemnizará con “a falta de pacto (...) de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año”; 2) cuando es el propio deportista el que incumple gravemente el contrato rubricado, cuya acción “no dará derecho a indemnización alguna a favor del mismo”, además de que por decreto legal, pueda ejecutarse una indemnización al deportista sobre la entidad deportiva.

²⁸ Sentencia Social, Tribunal Supremo, Sala de lo Social, Sección 1, Rec. 925/2008 de 20 de abril de 2009

²⁹ Fundamentos de derecho: Cap. IV. STS, TS, Rec 925/2008 de 20 de abril de 2009

2.3. Los tipos de rentas de los deportistas profesionales

En base a lo expuesto, a lo largo de su actividad profesional el deportista obtendrá diversos tipos de rentas que deberán resolverse en nuestro sistema tributario de varias maneras: a través del IRPF, a través del IRNR, o a través del IS. Será a través del impuesto de sociedades cuando el deportista cede a terceros su propio derecho de imagen.

Por su parte, deberán de gravar sus rentas en el IRPF o IRNR cuando los deportistas se encuentren en algunas de las siguientes situaciones:

- 1) Cuando resida habitualmente en España y no sea extranjero, tributará su renta en el IRPF. Por ejemplo, el jugador del Valencia C.F. Daniel Parejo, es español, reside habitualmente en España, y sus rentas la cobra en España.
- 2) Cuando un deportista no sea residente en territorio español, las rentas que obtenga en España pasarán a tributar por el IRNR. Por ejemplo, cuando Dimitri Vegas & Like Mike hacen un concierto en España, los ingresos que obtengan por ese concierto deberán tributarlos en España, aunque no por el medio general (IRPF) sino por el IRNR.
- 3) Cuando sea un deportista extranjero que por una relación de carácter laboral adquiere su residencia fiscal en España, pudiendo elegir si tributar entre el IRPF o el IRNR. Por ejemplo, un José Mourinho en su etapa de entrenador en el Real Madrid. Esta persona es de nacionalidad portuguesa pero al tener un contrato laboral con el Real Madrid en España tuvo que adquirir su residencia en Madrid (España), y a su vez, tributar los ingresos percibidos por el IRPF o por el IRNR.

Por último, tendremos aquellos deportistas españoles cuya residencia se sitúa en otro país de la Unión Europea pero que obtienen parte de su renta en España. Es este caso, tributarán escogiendo entre el IRNR o el IRPF. Este caso es el opuesto al anterior, ya que, de nuevo esclareciendo con un ejemplo, Cristiano Ronaldo, como empresario en España pero residiendo habitualmente hoy en día en Turín (Italia), por las rentas obtenidas en España de sus numerosos negocios, tendrá que tributar por medio del IRPF al ser una renta española. Pero el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del IRNR atribuye al contribuyente la opción de tributar por el IRNR.

En relación con los profesionales de élite no residentes en España, la ley dicta que se considerarán rentas obtenidas en territorio español aquellas “rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español (...) cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista”³⁰. Por lo que los deportistas, que aun no siendo residentes en España, hayan obtenido rentas en dicho país, deberán tributar por los ingresos percibidos, al porcentaje que por ley corresponda.

Es en este punto donde actualmente un buen porcentaje de deportistas extranjeros exponen sus reclamaciones a la Agencia Tributaria Española, ya que no ven justa la relación tributaria entre lo que ganan y el importe a abonar, en comparación con otros países como Francia, donde la ley del deporte recoge toda la información detalladamente y sin vacíos legales que hagan sentir desprotegido al deportista. Este tema ya se había comentado anteriormente, pues muchos analistas coinciden en que España puede sufrir una salida masiva de deportistas extranjeros en función de los tributos que han de pagar y de la poca seguridad frente a la Agencia Tributaria que ostentan. Un caso muy reciente ha sido el de Cristiano Ronaldo, fuente

³⁰ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Art 7.1.b.

de investigaciones sobre fraude fiscal relacionado con los derechos de imagen, el cual uno de los motivos que le hizo abandonar la entidad deportiva del Real Madrid y por consiguiente el país, fue la abultada cantidad de pagos que debía hacer respecto de sus ganancias como figura deportiva y mediática a nivel mundial.

En la actualidad, Italia ha promovido una ley para rebajar la tributación de las personas que obtienen más ingresos. Es por ello, que algunos deportistas con altos ingresos han decidido emigrar a Italia por la ley “Tarifa Plana”, cuyo beneficio está en que por los ingresos percibidos del extranjero sólo se deberá tributar hasta la cantidad de 100.000€. Una cantidad que algunos deportistas de élite superan con creces, sobre todo con los derechos de imagen en spots publicitarios, o con marcas líderes.

3. El derecho de imagen

El concepto de derecho a la propia imagen se encuentra recogido en el artículo 18 de la Constitución Española como un derecho fundamental. Así pues, tal y como dicta la Ley Orgánica 1/1982³¹, si la exposición pública de documentos, fotos, videos, etc., fuera “expresamente autorizada por la ley” como puede ser por un delito, o si la persona titular hubiera concedido permiso para tal efecto, no entraría a cuestión de debate si estuviéramos hablando de delito por vulneración de un derecho fundamental o tan solo estuviéramos en una serie de publicaciones lícitas. Sólo cabría la posibilidad de debate si la persona vulnerada no fuera de interés público y se hubiera hecho público información personal y privada.

El Tribunal Constitucional ha dirimido sobre este concepto y ha llegado a definir el derecho a la imagen como “aquel que forma parte de los derechos de la personalidad, y como tal garantiza el ámbito de libertad de una persona respecto de sus atributos más característicos, propios e inmediatos como son la imagen física, la voz o el nombre, cualidades definitorias del ser propio y atribuidas como posesión inherente e irreductible a toda persona.”³² Esta definición toma un punto de partida común a la CE, la cual tiene como finalidad respetar y proteger la dignidad humana; en cambio la definición del Tribunal Constitucional tiene un contenido patrimonial entendiéndolo como aquel que cada persona tiene sobre sí misma. Por ello, aunque tienen el mismo punto de partida, la finalidad de cada una es distinta.

Este contenido patrimonial de cada persona viene refiriéndose a cómo puede aquella comercializar acciones propias como la voz (personaje cómico mediático), el nombre (personaje referente del país) o su cuerpo (una modelo), atribuyendo a tal negocio un valor económico.

La disposición patrimonial del derecho de imagen es altamente compleja, ya que de ella parten un abanico de posibilidades sobre el uso de la cesión de estos derechos por parte de la entidad deportiva. Por ello, será Don Manuel Martín Moro, el que en su Tesis Doctoral no posibilite el entendimiento de esta sistematización de la disposición patrimonial.

Don Manuel Martín Moro, en su tesis, hace referencia a varios casos en los que el derecho de imagen tiene diferentes formas de uso, pero nosotros solo ahondaremos en cuatro de ellos³³:

- 1) Derecho de imagen individual para uso individual en el seno de una organización. Este uso se refiere a las condiciones que por contrato individual se estipulan una vez rubricada la relación laboral. Esto viene a suponer que además de la propia imagen que pueda tener el club o entidad deportiva por historia o hechos, la imagen que el deportista aporta a la entidad favorece a la consecución de ingresos. Esto se traduce en una comercialización por parte de la entidad de la imagen del deportista a través de anuncios publicitarios, venta de camisetas, etc.
- 2) Derecho de imagen individual de uso colectivo en seno de una organización deportiva. Este tipo de uso se da cuando se hace referencia a la comercialización de los derechos de imagen pero de una forma colectiva, donde no solo se da publicidad de un deportista sino de todos los que conforman la entidad, como puede darse en un campo de fútbol. Este segundo caso se integra con el primero ya que la publicidad de, por ejemplo, un equipo de baloncesto se hace de manera conjunta durante un partido o un entrenamiento. Por lo que la cesión se realiza de forma conjunta, es decir, está establecida en las bases del club por convenio colectivo. Aunque por el contrario, si la cesión se determina parcialmente (a través del convenio colectivo y del contrato), la reproducción de

³¹ de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen. Art 2

³² STC 117/1994, 25 de Abril de 1994

³³ Martín Moro, M. (2012) *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Madrid.

imágenes o publicidad se vería truncada por la necesidad de que aquellas personas que hubieran pre establecido la cesión de los derechos de imagen a través del contrato individual deberían dar su consentimiento expreso. Para que sea más clarividente: a principio de año se hace la foto de equipo y entre los fotografiados se encuentran dos personas que por contrato individual tienen concertado dar su autorización para la publicación de dicha foto, y los demás del equipo viene reflejada por convenio esa autorización, por lo que habrá que pedir autorización a esos dos, y emitir un informe a todos los demás sobre la publicación de la foto de equipo.

Por ello, lo habitual es firmar un acuerdo por el que los derechos de imagen pactados formen parte conjunta en todos los demás.

- 3) Derecho de imagen individual vinculado a la condición de deportista gestionando la misma a través de prestaciones a tercero diferentes de la entidad deportiva. Esta modalidad de uso de la explotación del derecho de imagen la utilizan los deportistas para “mejorar el tratamiento fiscal de sus rentas”. Por ejemplo, el anteriormente citado doble contrato sería una de las formas de mejorar ese tratamiento fiscal. Una actuación con la que la Hacienda Pública tiene problemas para la identificación y existencia de un posible fraude. De forma rápida, el doble contrato se refiere a “dos soluciones complementarias, que convenían tanto a las entidades deportivas como a los profesionales del deporte... Por una parte, el club firmaba dos contratos, uno laboral, que retribuía la prestación de servicios deportivos y otro de cesión de derechos de imagen, que compensaba la explotación o utilización publicitaria de la imagen del deportista por la entidad correspondiente; por otra, el deportista firmaba el contrato directamente, mientras que cedía su imagen a una sociedad, que podía estar sometida al régimen de transparencia fiscal y ser no residente en España al situarse en paraíso fiscal, la cual a su vez era la que cedía el derecho al club y firmaba el correspondiente contrato, en el que sólo aparecía el consentimiento del deportista...”³⁴. Por lo que, como hemos visto, este caso lo utilizarán deportistas de un alto nivel económico que quieren evadir impuestos de forma poco visible.
- 4) Derecho de imagen personal al margen de una entidad deportiva y, en principio, desligada de su condición de deportista. Por último, hablaremos sobre las capacidades que los deportistas poseen sobre “producción intelectual, industrial o meramente mercantil” dentro de la cesión de estos derechos.

Se abre un debate de si el acuerdo que firma con la empresa deportiva le impide desarrollar esta producción propia, o si por el contrario podría explotarla el mismo. Don Manuel Martín Moro alude a los límites, en tanto en cuanto sobre pasarlo sería vulnerar la ley (contratos, convenios, leyes, Constitución, etc.) Pongamos de nuevo otro ejemplo: un jugador de béisbol cuya carrera deportiva está llegando a su fin. Ha sido campeón del torneo nacional infinidad de veces. Ha ganado trofeos internacionales, y ahora quiere estampar su historia en un libro. He aquí el meollo de la cuestión, ya que será la determinación del contrato de trabajo el que impere sobre la decisión final de si puede o no, en un ámbito externo al de su condición de deportista, desarrollar su propia capacidad tanto “intelectual” como “industrial”.

Como bien hemos visto, para que una persona pueda comercializar, o bien, promover su imagen, la misma debe ceder o autorizar esa promoción de sus derechos a la propia imagen, por lo que se entiende a su vez, que si no es la propia persona la que está autorizando a cualquier medio a divulgar su imagen, estaríamos dentro de lo que se conoce como intromisión ilegítima (conducta lesiva para el honor, identidad o propia imagen en el ámbito estrictamente civil) y que la ley orgánica 1/1982 recoge en todo su artículo 2.

³⁴ Cazorla Prieto, L.M. y Corcuera Torres, A. (1999). *Los impuestos del Deporte*. Ed.: Aranzadi

Así pues, cuando se produce la explotación comercial de la imagen no se renuncia al derecho, sino que sería un acto a través del cual una persona cede su nombre, voz o cuerpo a un tercero el cual no por tener el poder de tener el derecho puede hacer lo que quiera con él, sino que será la persona principal la que tenga que aceptar (supervisar) el fin último de la explotación de su imagen.

Relacionado con el mundo del deporte, existen casos específicos donde el derecho a la propia imagen se aplica de distinta forma. Esto viene dado por el interés público que ostenta una persona, como por ejemplo estrellas de cine, gente con cargos públicos como políticos, deportistas profesionales, etc. A estos casos es a los que se refiere el artículo 8 de la citada ley orgánica, cuando alude a que “el derecho a la propia imagen no impedirá” que a la retahíla de casos mencionados anteriormente se les puedan realizar grabaciones, capturas fotográficas, micros de escucha, caricaturas, siempre y cuando “se capte durante un acto público o en lugares abiertos al público”. Lo que pretende esta medida es proteger a figuras mediáticas de cuantos abusos o coacciones de libertad pudieran sufrir en su vida privada, ya que no solo estaríamos hablando de una intromisión ilegítima sino también de vulnerabilidad social.

Aunque esta medida hoy en día no aporta soluciones. Muchos son los casos que han salido a la luz recientemente sobre hurtos sobre cuentas, datos privados, contraseñas, que celebridades internacionales han sufrido. Casos como el de Paris Hilton o Kanye West son algunos de los ejemplos de filtración a cuentas privadas donde toda la información de su vida privada se vio expuesta en la red, dañando la imagen pública de ambos. En relación a estos incidentes, han sido los Tribunales Supremos de cada país los que han ratificado según términos, diferentes multas económicas a medios televisivos y/o revistas por realizar afirmaciones que ninguna credibilidad tenían sino la de vender falsas noticias.

En función de lo expuesto, aparecen dos tipos de funcionamiento en cuanto a los derechos de imagen de los deportistas profesionales: 1) Por un lado los deportistas de élite son personas afines a un trabajo, el cual se ve expuesto al público, por lo que se convierten en personajes de interés público y la intensidad en la protección del derecho disminuye; 2) Pero por otro lado, estos deportistas profesionales son personas a las que se les ampara como a todas las demás la Constitución, por lo que fuera del ámbito profesional, el derecho a la propia imagen se formula de igual manera que al resto de la población.

Dentro de la relación que existe en el mundo del deporte con los avances tecnológicos, la explotación de los derechos de imagen se diversifica, de tal manera que las entidades deportivas, así como los deportistas no estipulan la retribución de los derechos de imagen como salario, comercializando tales derechos de una forma separada y diferenciada del salario. Esto provoca que los derechos de imagen no limiten, repartiéndolos entre diferentes comerciantes quedando obsoleta la cesión integra de los derechos de imagen. Es por ello que son los deportistas y las entidades deportivas las que de alguna forma ostentan la representación final sobre sus derechos, por lo que es lícito argumentar que las imágenes y videos que pueda haber en el mercado son obra de estos, como principales protagonistas de los eventos deportivos. Así pues, un caso claro sería Rafael Nadal y la marca Babolat, ambos protagonistas de un evento deportivo, Nadal por su condición de deportista y Babolat por la de marca/entidad que Rafael utiliza (raqueta). La unión de ambos representa el ejemplo más claro del tráfico mercantil en cuanto a imagen se refiere.

3.1. La cesión de los derechos de imagen y fiscalidad (I)

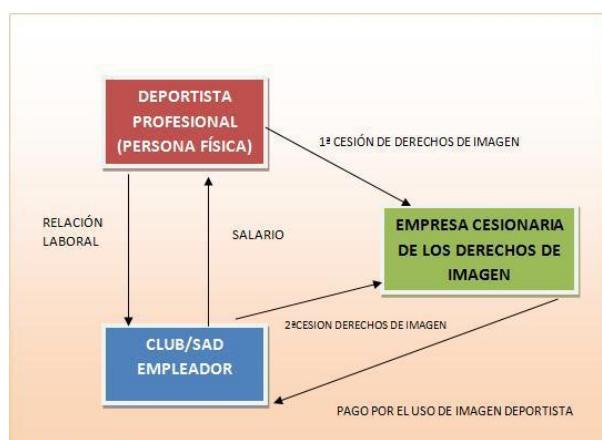
La cesión de los derechos de imagen es el punto neurálgico de la explotación de la imagen, ya que dependiendo de la forma en que se estructura esa cesión se entenderá de una forma u otra la retribución, su condición de salario, la forma de actuar con la Hacienda Pública, entre otros.

En el supuesto de los deportistas profesionales, los derechos de imagen se estructurarán de dos modos distintos en los ingresos de dichos deportistas: 1) A través de un contrato laboral, que a su vez se entenderá como concepto salarial; 2) a través de una empresa cesionaria o de forma autónoma, que entrará dentro de otros conceptos no salariales, es decir, no incluidos en el salario habitual.

Si hablamos de la explotación comercial de la imagen de los deportistas, deberemos de entender que en relación a los beneficios de esa explotación, “se estará a lo que pudiera determinarse por Convenio Colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales”. Esto es, que por una parte el deportista podrá pactar/firmar la cesión de sus derechos de imagen con la entidad con la que trabaje, pero de forma autónoma podrá realizar tantas cesiones como ofertas le ofrezcan a marcas comerciales, empresas, etc. Así pues, “los deportistas profesionales pueden ceder su imagen en el ámbito de la regulación colectiva o en la del contrato de trabajo”³⁵.

En el siguiente gráfico se explica las relaciones entre el deportista, el Club/SAD empleador y la empresa cesionaria de la explotación derechos de imagen:

Gráfico 1: Relación triangular en la cesión de derechos de imagen.



Fuente: www.iusport.com

Fijándonos en el gráfico, podemos ver con mayor nitidez la relación que la explotación de los derechos de imagen puede tener en consecuencia de poseer o no naturaleza salarial. Atendiendo a la relación entre

³⁵ Martín Moro, M. (2012) *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Madrid.

deportista y club empleador, existe una relación laboral así como una contraprestación salarial por sus actividades deportivas. En esa contraprestación también podría incluirse la retribución de los derechos de imagen ya que parcialmente podría ceder el deportista sus derechos de imagen, por lo que estaría dentro del concepto salarial, y por tanto, se consideraría a efectos de régimen fiscal como rendimientos del capital mobiliario. Desde otra perspectiva, se vería el hecho de que el deportista también contratara con una tercera empresa cesionaria esos derechos de imagen y por ende, al ser una relación laboral distinta del contrato de trabajo entre entidad deportiva y deportista, no hablaríamos de concepto salarial, por lo que se consideraría por su parte fiscalmente como rendimientos de la actividad económica.

Una tercera perspectiva daría lugar a lo que se conoce como el doble contrato. El deportista celebra dos contratos con la entidad deportiva, uno sobre la relación laboral deportiva y otro sobre los derechos de imagen. Lo que hace a su vez el jugador es ceder esos derechos de imagen a una sociedad, siendo así la sociedad la que ostentaría los derechos de imagen del deportista, actuando como propietaria. Así pues, entidad deportiva y cesionario harán un trueque entre dinero y derechos, teniendo así tres partes (deportista, club y empresa cesionaria) las cuales obtienen beneficios, ya que las empresas cesionarias suelen ser empresas creadas por los jugadores, sitas en paraísos fiscales, en las cuales los rendimientos obtenidos por los derechos de imagen no se computen.

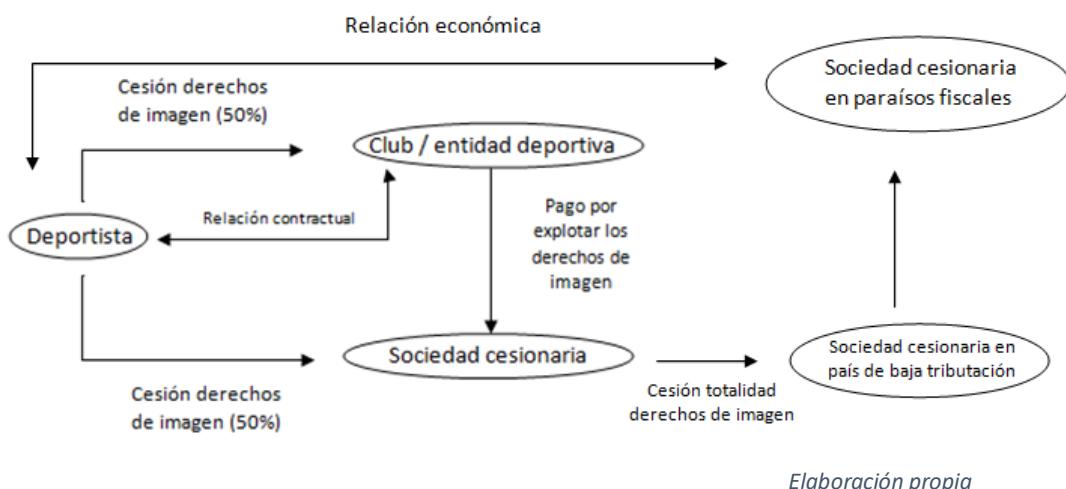
3.1.2. La cesión de los derechos de imagen y fiscalidad (II)

Con respecto a la cesión que nos hemos estado refiriendo sobre este derecho, la explotación de la imagen se entiende a través de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cual establece en su artículo 25.4.d que “aquellos rendimientos procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización” serán considerados como rendimientos del capital mobiliario. Aunque esto no quiere decir que todas las cantidades que perciba el deportista por este concepto sean considerados de esta forma desde el punto de vista tributario. Si por ejemplo, la cesión del derecho a la explotación de la imagen se realiza a favor del Club/SAD dentro de la propia relación laboral que une a ambos, el artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol establece que lo que el deportista perciba del Club/SAD por este concepto será considerado como rendimiento del trabajo. Asimismo, en el supuesto de que el deportista preste sus servicios a través de la participación en algún tipo de espectáculo deportivo y a su vez ceda el derecho a explotar la imagen por la mera participación a la empresa prestataria, la cantidad que perciba el deportista será considerada como rendimientos de la actividad económica.³⁶

Entramos de nuevo en la relación triangular entre entidad deportiva, deportista y sociedades interpuestas, relación creada para el establecimiento del desdoblamiento contractual y cuya finalidad era la elusión fiscal (buscando la mejor alternativa legal), ya que dependiendo de cómo tributes pagarás más o menos, o la evasión fiscal, ya que si no tributas no pagas, entonces hablaríamos de una ilegalidad.

Para entenderlo mejor, comentaremos el siguiente gráfico:

Gráfico 2: Relación triangular en la cesión de derechos de imagen y defraudación



Primero ha de observarse que siempre existe una relación contractual entre deportista y club o entidad deportiva, a través de la cual se ceden los derechos de imagen (la mayoría de los deportistas profesionales suelen ceder el 50% de sus derechos de imagen) a dicha entidad. Por otra parte, el deportista puede firmar con un tercero o sociedad cesionaria la explotación de los derechos de imagen, por lo que será al final el club quien tenga que pagar a la entidad cesionaria para la explotación de los derechos de imagen.

³⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, Art. 25.4.d

Por ello, será considerado como rendimiento del capital mobiliario cuando el cesionario del derecho a la explotación de la imagen no tenga relación con el deportista, ya sea mediante un contrato laboral o de prestación de servicios deportivos. Este rendimiento se integrará dentro de la base imponible general por una razón y es que la ley engloba estos rendimientos en una especie de cajón de sastre al que llama “otros rendimientos del capital mobiliario”, los cuales se integran en su totalidad en la base imponible general.

En cuanto a la denominada evasión fiscal, se dará en el caso de que el deportista, el cual tiene una relación contractual con el club/entidad deportiva, ceda los derechos de imagen a una sociedad cesionaria cuya residencia fiscal se ubica en países de baja tributación, y esta a su vez venda los derechos de explotación a otra empresa que tiene su residencia fiscal y/o física en un paraíso fiscal. Para que al final, el club/entidad deportiva tenga que pagar a esta última para poder explotar los derechos de imagen del deportista. El problema surge, cuando dichas empresas carecen de objeto social real, pues son de los familiares del deportista, produciéndose así una red opaca para defraudar y a su vez un incremento monetario para el jugador. Hablaremos por tanto de simulación de contratos con empresas sin actividad comercial para llegar al mismo fin descrito.

Por otro lado, la ley 35/2006 en su artículo 92, detalla la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, cuya cesión del derecho a la explotación de la imagen puede dar lugar a imputaciones de renta reguladas. La cantidad a imputar sobre el deportista por la cesión de explotación de los derechos de imagen será la que tenga que pagar la entidad deportiva por estar en posesión de estos derechos. A esta cantidad habrá de restársele lo que el deportista haya percibido de la cesión de los derechos de imagen a la primera cesionaria. Y por último sumar el ingreso a cuenta del 19% por parte de la entidad deportiva sobre la cantidad que abone por la obtención de los derechos en caso de que la primera cesionaria no sea residente.³⁷

³⁷ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Artículo 107.

3.1.3. La cesión de los derechos de imagen y fiscalidad (III)

Los deportistas profesionales tienen en su haber una amalgama de conceptos retributivos cuyo nombre en derecho tributario se identifican como rendimientos del trabajo. Estos ingresos pueden darse de forma periódica o con carácter irregular, distinción importante ya que si un deportista ingresa rentas irregulares (siempre hablando en relación a los derechos de imagen), es decir, de forma puntual, podría aplicársele una reducción sustancial del 30%³⁸ favoreciendo la minoración sobre el gravamen a tributar, en vez de tener que computar en su totalidad los rendimientos del trabajo.

De esta forma, nace un debate sobre la calificación de la cesión de los derechos de imagen, ya que la calificación normativa de la LIRPF como rendimientos del capital mobiliario, impide que también se puedan calificar como rendimientos del trabajo.³⁹ Por lo que para diferenciar si dicha cesión se tributa como rendimientos del trabajo o como rendimientos del capital mobiliario, habrá que distinguir entre los rendimientos de la persona que tiene el derecho de la personalidad (los cuales tributarán como rendimientos del trabajo), o entre los rendimientos derivados de una cesión del derecho de imagen de aquellos que siendo titulares de su contenido patrimonial no lo son del derecho a la personalidad (en cuyo caso tributarán como rendimientos del capital mobiliario)⁴⁰.

Será el legislador el que considere, según el tipo de negocio jurídico interpuesto, cuál será el tipo de rendimiento a efectos tributarios de la explotación de los derechos de imagen:

- 1) Rendimientos del capital mobiliario: es la forma común de tributar los ingresos de la cesión de los derechos de imagen, ya que como dice el artículo 25.4 LIRPF, son “rendimientos del capital mobiliario la cesión del derecho a la explotación de la imagen del contribuyente o consentimiento para su utilización, salvo que dicha cesión se configure como actividad económica”.

Es por ello que se diferencia de los rendimientos del trabajo que hablaremos posteriormente “porque el deportista cede su imagen sin que sea necesario que exista una relación laboral o por cuenta ajena”⁴¹, y que sea la cesionaria (sociedad) la que gestione la explotación de los derechos de imagen.

En definitiva, el legislador ha establecido que las rentas obtenidas por una persona física por la cesión, autorización o consentimiento de la explotación de su imagen sean consideradas, a efectos fiscales, como rendimientos del capital mobiliario.⁴²

- 2) Rendimientos del trabajo: se dará este tipo de rendimiento cuando el deportista rubrique con una entidad un contrato laboral, pasando a ser trabajador de la misma. En dicho contrato se establecerán las cláusulas tanto deportivas como salariales.

Si entendemos que los derechos de imagen tienen naturaleza salarial, se encuadrarán dentro de rendimientos del trabajo en materia tributaria. Esto es porque si “los derechos de imagen del

³⁸ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Art. 18.2.

³⁹ Rodríguez Santos, F. J. (1999). Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Crónica tributaria*, 89, págs. 95-110.

⁴⁰ Martín Moro, M. (2012) *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Madrid.

⁴¹ Martín Moro, M. (2012) *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Madrid.

⁴² Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 16 de noviembre de 2009. (RJ/2009/8011). Antecedentes de hecho primero, pág. 2.

deportista profesional son explotados directamente por éste sin que sean cedidos a entidad mercantil alguna, (...) la remuneración que percibe adquiere naturaleza salarial”⁴³.

Para saber si es rendimiento de trabajo (en respuesta a la dubitación entre si es rendimiento del trabajo o rendimiento del capital mobiliario) los ingresos percibidos a consecuencia de la cesión de los derechos de imagen deberán de cumplir con los requisitos legales exigidos, que son: “1) Que la utilización de la imagen sea inherente al desempeño del trabajo del deportista. 2) Que esas rentas no se deriven de una explotación diferencia por parte de un tercero ajeno a la relación laboral. 3) Que la utilización de la imagen del deportista por parte del club o entidad deportiva sea consustancial a la prestación del trabajo que conlleva la firma del contrato laboral especial”⁴⁴

- 3) Rendimientos de actividades económicas: En relación a lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF, “se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

Estos rendimientos se relacionan a deportistas cuya actividad deportiva es individual (tenistas, ajedrecistas, etc.), ya que se calificará como rendimientos de actividades económicas cuando el deportista ceda el derecho de imagen en un torneo, en un evento, en la venta de una exclusiva, para una promoción de una marca, etc., por cuenta propia, sin intermediarios o entidades cessionarias.

Por ello, para poder calificar los ingresos percibidos como rendimientos de actividades económicas debe existir una actividad propia, por ejemplo, cuando los futbolistas del Real Madrid patrocinan la marca Nivea y a consecuencia deben rodar el anuncio. Son los propios futbolistas los que acuerdan explotar sus derechos, sin un intermediario o cessionaria, gestionando y organizando su tiempo y coste. Gestión y organización propia que reporta al deportista una reducción de costes de los mismos.

“Por el contrario, aunque la cuestión no es pacífica, no tendrán esa consideración las cantidades obtenidas por participar en selecciones o los premios derivados de competiciones en las que se ha intervenido formando parte de un equipo; en ambos supuestos la actividad no se ha realizado por cuenta propia, sino ajena y, en consecuencia, el rendimiento tendría la consideración de rendimiento del trabajo y no de actividad.”⁴⁵

⁴³ González del Río, J.M. (2012) Derechos de imagen de futbolista profesional y jurisdicción competente. *Revista Doctrinal Aranzadi Social*, 4, pág. 2 y sig.

⁴⁴ Martín Moro, M. (2012) *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Madrid.

⁴⁵ Morón Pérez, C. (2012). La tributación de los deportistas. *Anales de derecho*, 30, Pág. 182.

4. El caso Leo Messi como ejemplo de la relación entre evasión fiscal y derechos de imagen

En la actualidad ha habido un incremento de las investigaciones de Hacienda contra el fraude de los deportistas en España. Casos como el de Xabi Alonso, Cristiano Ronaldo o Leo Messi son los más sonados. Los tres potenciales autores del fraude actuaron con el mismo fin y a través de los mismos mecanismos. El fin ocultar tributos procedentes de los derechos de imagen a la Hacienda Pública, y los mecanismos utilizar sociedades cesionarias sitas en diversos países.

El caso que aquí no ocupa es el de Leo Messi, acusado de tres delitos contra la Hacienda Pública por la omisión de declarar ante la Agencia Tributaria española, en su declaración sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, incumpliendo así su obligación de contribuir.

“La obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país mediante una estrategia (...) consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a Sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones. Complementariamente, se formalizaban a través de contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquellas sociedades y otras radicadas en países que tienen suscritos convenios de doble imposición, además de una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados. Se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el jugador, (...) se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española.”⁴⁶

El mencionado concepto de doble imposición se define como “aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo -si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa”⁴⁷. En contraposición a este concepto, muchos son los autores que coinciden en la supresión de la doble imposición ya que puede repercutir en problemas tales como el caso Leo Messi.

En cuanto a los hechos, todo ronda en base a la búsqueda de la opacidad de los ingresos por los derechos de imagen. Primero, la familia de Leo Messi cedió “la explotación de sus derechos de imagen por precio de 50.000 dólares americanos a la sociedad SPORTCONSULTANTS LTD con sede en Belice y propiedad de la madre,”⁴⁸ ya que el jugador ostentaba la minoría de edad legal. “Dicho contrato cedía, en exclusiva, la gestión de todos los negocios y contratos a la dicha cesionaria, con aplicación en todo el mundo y por un plazo de diez años, prorrogables (...). También es la cesionaria quien se reserva la facultad de ceder, a su vez, la totalidad de los derechos adquiridos por el contrato, con la simple condición de informar de ello al cedente.”⁴⁹ Al día siguiente, el 4 de marzo de 2005, “la cesionaria licencia como agente exclusivo para la explotación de los derechos de imagen que acababan de serle cedidos, a SPORTENTERPRISES LTD, domiciliada en Reino Unido, titularidad en un 50% de la tributación de los derechos de imagen. (...) El otro 50% de SPORTENTERPRISES LTD pertenece al padre del jugador, a través de GOODSHIRE S.S., con domicilio

⁴⁶ STS 374/2017, sobre el caso Leo Messi.

⁴⁷ Borras Rodríguez, A. (1974). La doble imposición: problemas jurídico-internacionales. *Anuario Español de Derecho Internacional*, 1, 564 – 566.

⁴⁸ STS 374/2017.

⁴⁹ STS 374/2017.

en Uruguay. En la cláusula 7^a de dicho contrato se pacta, expresamente, una comisión general del 10% sobre todos los ingresos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen.⁵⁰

Este 10% incluido como cláusula se podría entender como elusión fiscal, ya que de entre todas las opciones legales viables, escoge la que más le beneficia fiscalmente, ya que tributaria ese 10% por el IS.

El 15 de septiembre de 2005, la sociedad titular de los derechos, SPORTCONSULTANTS LTD, contrata con LAZARIO (empresa domiciliada en Suiza) los servicios relativos a la explotación de los derechos de imagen. Además, la titularidad de LAZARIO la ostenta VITOP CONSULTING AG que, a su vez, es accionista de una treintena de sociedades. El siguiente paso fue la cesión de la titularidad de los derechos de imagen a JENBRIL, el 12 de marzo de 2007, empresa cuyo titular era Leo Messi con domicilio social en Uruguay.

Hasta ahora, todas las empresas que han participado de alguna manera en la tenencia de los derechos de imagen están sitas en países con baja tributación o tributación nula.

Siguiendo con los hechos, el 22 y 26 de marzo de 2007, respectivamente, JENBRIL licenciará la explotación de esos derechos a SIDEFLOOR (“domiciliada en el Reino Unido y vinculada al despacho británico JORDAN especializado en planificación fiscal internacional”⁵¹) y TUBAL SOCCER (sociedad en iguales circunstancias que LAZARIO, ya que era también titularidad de VITOP CONSULTING AG). Es pues esta última la que sustituyó a LAZARIO, y a la que JENBRIL, el 18 de diciembre de 2006, antes de ser cesionaria de esos derechos, había encargado la conclusión de contratos de patrocinio, merchandising y sponsorización.

Tiempo más tarde, el padre de Leo Messi, propietario de la FORSYL CORPORATION S.A. domiciliada en Uruguay, suscribe contratos con SIDEFLOOR y TUBAL SOCCER el 22 de marzo y el 26 de marzo de 2007, respectivamente, “para la prestación de servicios en relación con los contratos de explotación de los derechos de imagen del jugador”⁵².

De este modo, toda empresa que estuviera interesada en los derechos de imagen de Leo Messi, debía contratar tales servicios a las diferentes empresas offshore⁵³, como podían ser SIDEFLOOR O TUBAL SOCCER, y así rebajar fiscalmente su imputación tributaria.

Este entramado de empresas cesionarias y derechos de explotación de la imagen del jugador se convierte en insostenible en el momento en que el jugador, junto con sus padres, ceden a la primera cesionaria los derechos de imagen del deportista por un valor ínfimo (50.000\$ o 38.000€) a su posible proyección. A esto se le añade el hecho de que el jugador debutó en la primera división de la liga de fútbol española, por lo que las expectativas que se auguraban sobre el jugador de convertirse en estrella mundial deberían haber servido para aumentar el valor de esa cesión. Además, nunca se produjo en ninguno de los contratos ratificados posteriormente a la firma de la primera cesión una revisión del precio.

En paralelo a esto, el futbolista firma con marcas comerciales unas retribuciones por sus derechos de imagen muy superiores a los 50.000 dólares de la primera cesión.

Por otra parte, no debemos de “obviar los contratos laboral y de imagen suscritos con el FC Barcelona (el de 28 de junio de 2005, 16 de septiembre de 2005 y, posteriormente, el de 2 de abril de 2007, celebrado

⁵⁰ Nieto Bressel, A. (2016). *La tributación de los derechos de imagen en el deporte*. TFG

⁵¹ STS 374/2017.

⁵² STS 374/2017.

⁵³ Una sociedad offshore es una entidad jurídica cuya característica principal es que, estando domiciliada en un país determinado, desarrolla sus actividades económicas en un territorio distinto. Los propietarios se encuentran igualmente fuera del país del domicilio social y, generalmente, son quienes dirigen la compañía.

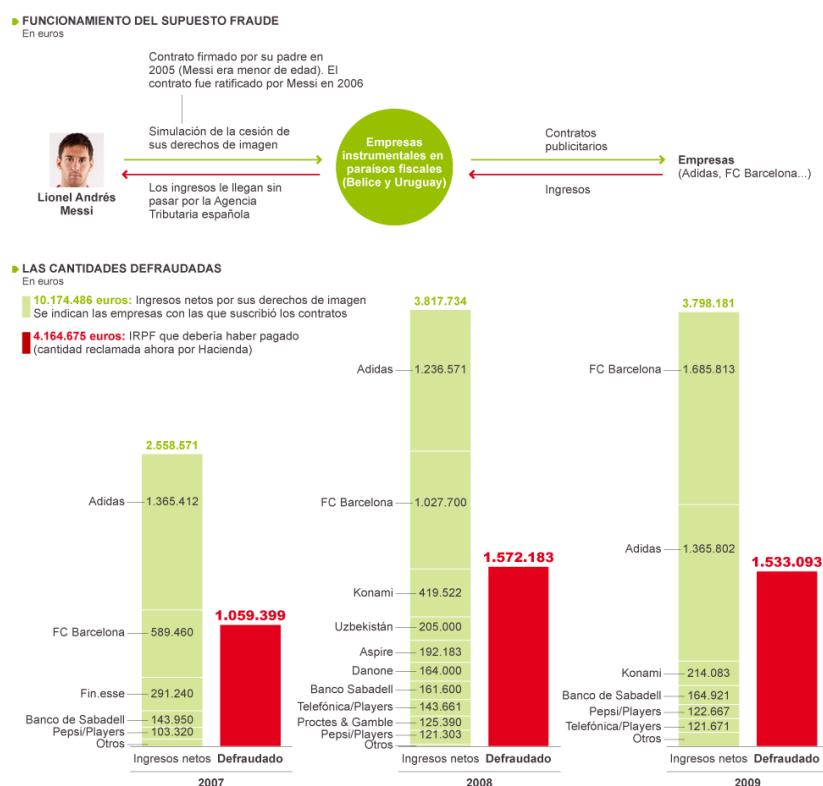
con LAZARIO, y los de 4 de julio de 2008 y 18 septiembre 2009, celebrados con TUBAL), en los que en cada uno de ellos se incrementa de manera importantísima la retribución por uno y otro concepto –laboral y de imagen- (respetando la regla del 85/15) del jugador, que no obstante había visto cedidos sus derechos de imagen por 38.000 euros.”⁵⁴

La familia Messi actuó como hemos ido viendo desde países cuya legislación fiscal era laxa, como Belice y Uruguay, en las que está permitido que empresas constituidas en el país obtuvieran una exención fiscal por los ingresos procedentes del extranjero.

“La combinación entre Belice, Uruguay, Gran Bretaña y Suiza permitía que las rentas obtenidas por la suscripción de contratos en los que intermediaban las sociedades de Reino Unido o Suiza, se remitieran, directamente, a Belice o Uruguay, cuya legislación consentía que las sociedades que son sede en su territorio no tributaran por los ingresos obtenidos del exterior y que, a su vez, permitía que la identidad de los últimos beneficiarios de esos ingresos del exterior permaneciera oculta. En Gran Bretaña y Suiza solo se tributaba por el valor de las comisiones percibidas por estas sociedades en su gestión de intermediación.”⁵⁵

En base a todo lo expuesto, se llegó a la conclusión de que el acusado, cuya residencia yacía en España, y por su condición de trabajador en España a causa de un contrato de trabajo, debía de haber tributado en el país por las rentas obtenidas, independientemente de donde hubieran procedido. Y todo ello por las rentas obtenidas por la explotación de sus derechos de imagen que se movían por Belice y Uruguay.

En el siguiente gráfico se puede observar los ingresos y las cantidades defraudadas por año y empresa:



Fuente: querella del Ministerio Fiscal

⁵⁴ Nieto Bressel, A. (2016). *La tributación de los derechos de imagen en el deporte*. TFG

⁵⁵ Nieto Bressel, A. (2016). *La tributación de los derechos de imagen en el deporte*. TFG

La condena que se impuso tanto al jugador como a su padre, como sujeto de la trama, en función de las cantidades defraudadas mencionadas en el gráfico, fueron:

- “Por el delito de defraudación en relación al IRPF del ejercicio 2007 (...), a la pena de 5 meses de prisión, y multa de 354.875,54 euros, con 70 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.
- Por el delito de defraudación en relación al IRPF del ejercicio 2008 (...), a la pena de 5 meses de prisión, y multa de 528.200,36 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.
- Por el delito de defraudación en relación al IRPF del ejercicio del 2009 (...), a la pena de 5 meses de prisión, y multa de 512.258,47 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.”⁵⁶

Los tres períodos impositivos dejados de tributar fueron en relación a contratos suscritos por la cesión de los derechos de imagen, por lo que este caso es el ejemplo más claro donde ver la relación entre el fraude fiscal y los derechos de imagen. Observar que una relación triangular básica no reporta ningún tipo de fraude, ya que es lo que cualquier deportista hace en base a estos derechos; pero que cuando la relación triangular, se convierte en una concatenación de empresas ubicadas en países de tributación laxa cuyo fin es no pagar impuestos, es aquí cuando esa explotación de los derechos de imagen no es lícita.

En definitiva, podemos ver como la familia Messi durante años se rodeó de empresas de gran nivel en el ámbito de la planificación fiscal internacional, además de otras empresas fantasma, cuyo objetivo era dar opacidad a la estructura societaria que hemos mencionado anteriormente. Con todo ello, podemos decir que su estrategia era claramente defraudadora basada en la simulación de contratos para no tener que tributar por los ingresos obtenidos por los derechos de imagen, que ascendían a más de diez millones de euros. Y es por esta simulación por la cual el entramado societario tuvo consideración de ilegalidad, ya que ceder tus derechos a cambio de una cantidad monetaria a una empresa offshore, es totalmente legal.

⁵⁶ STS 374/2017.

5. Conclusión

La realización de este trabajo no ha sido sino un quebradero de cabeza, ya que muchos conceptos eran nuevos para mí, pero que entiendo he sabido comprender y transcribir a los diferentes lectores.

Relacionar los derechos de imagen con el fraude fiscal es bastante complicado, ya que hay muchas leyes que tratan los mismos temas, y buscan dar soluciones distintas. Esta, en mi opinión, es una de las razones por las que llega a producirse un fraude por parte de colectivos con altos ingresos anuales: no hay una regulación específica que normalice las actuaciones fiscales en materia deportiva. Por lo que no sería descabellado proponer la unificación de toda la normativa deportiva, para conseguir una regulación transparente y sin vacíos legales que pudieran dar lugar a medidas evasivas de impuestos.

Debo destacar la importancia que para el sentido del trabajo tiene la relación triangular de los deportistas en cuanto al derecho de imagen, ya que es esta relación la que especifica, por un lado cómo se estructuran de una forma empresarial la cesión de los derechos de imagen, y por otro, cómo los diferentes sujetos de la relación, en una búsqueda de reducción de impuestos, invierten tiempo y dinero en vías alternativas.

Considero tras el análisis pormenorizado de los temas tratados, que existe una regulación muy laxa en la actualidad, carente de seguridad jurídica y que proporciona (aunque no queriendo) bastantes medios para cometer fraude fiscal.

Por último, quiero incentivar a que gente aficionada al deporte lea y se aprenda acerca de temas tan comunes como son los derechos de imagen en el mundo deportivo, y a su vez, que no se dejen influenciar por el primer texto que vean, ya que por experiencia propia, durante la realización de este trabajo me he encontrado con la misma temática, pero explicaciones muy distintas. Por lo que comparar diferentes trabajos y sacar tu propia conclusión te ayudará a crecer culturalmente y a tener tu propia referencia sobre el tema que trates.

6. Bibliografía

1. MANUALES

- MILLAN GARRIDO, A. (2010). *La reforma del régimen jurídico del deporte profesional*. Reus.
- ROSEMBUJ, T. (1999). *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- SOLER BELDA, R. (2015). *La progresividad en las reformas tributarias*. Madrid: Dykinson.
- MARTÍN MORO, M. (2012). La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales. *Tesis Doctoral* . Madrid.
- FELICIANO CASANOVA. F. y LANDA AGUIRRE, I. (1997). *El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen*. Aranzadi.
- CAZORLA PRIETO, L. (1999). *Los impuestos del deporte*. Aranzadi.
- CIRUELOS LARA, P. (2017). La tributación de los derechos de imagen de los deportistas de élite en el IRPF. *TFG* .
- CORTES BECHIARELLI, E. (2012). *El delito de corrupción deportiva*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- RAMIREZ GOMEZ, S. (2018). *Del caso Lola Flores al caso Leo Messi*. Huelva: Uhu.
- NIETO BRESSEL, A. (2016). La tributación de los derechos de imagen en el deporte. *TFG* .

2. ARTÍCULOS DE REVISTA

- ALCACER GUIRAO, R. (2011). FRAUDE DE LEY Y NEGOCIO SIMULADO EN EL DELITO FISCAL (SSTC 120/2005 y 129/2008): EL DERECHO A LA LEGALIDAD PENAL Y LOS LÍMITES DE INTERVENCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Revista Española de Derecho Constitucional* , 353-379.
- BORRAS RODRIGUEZ, A. (1974). La doble imposición: problemas jurídico- internacionales. *Anuario Español de Derecho Internacional* , 564 - 566.
- CAZORLA PRIETO, L. y. (1999). *Los impuestos del deporte*. Aranzadi.
- GONZALEZ DEL RIO, J. (2012). Derechos de imagen de futbolista profesional y jurisdicción competente. *Revista Doctrinal Aranzadi Social* , 2 y sig.
- MARTINON, R. (2012). Fraude fiscal. *Eunomía. Revista en Cultura de Legalidad* , 171.
- MENENDEZ, U. (2017). Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* , 100 - 105.
- MORON PEREZ, C. (2012). La tributación de los deportistas. *Anales de derecho* , 164 - 165.

- RODRIGUEZ SANTOS, F. J. (1999). Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Crónica Tributaria* , 95 - 110.

3. TEXTOS LEGALES

- España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186>.
- España. RD 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1985-12313>.
- DECISIÓN (UE) 2016/2391 DE LA COMISIÓN de 4 de julio de 2016 relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol. Disponible en: <https://www.boe.es/doue/2016/357/L00001-00016.pdf>.
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Disponible en: <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>.
- España. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-25444>
- España. Ley orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1982-11196>.
- España. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Art. 18.2. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12327.
- España. Resolución de 17 de marzo de 2010, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad del ciclismo profesional. Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/2010/04/01/pdfs/BOE-A-2010-5364.pdf>.
- España. Resolución de 22 de junio de 1998, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la inscripción en el Registro y publicación del Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-16375>.
- España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-20764>.
- España. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-6820>.
- España. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-4527>.

4. Jurisprudencia

- Tribunal General de la Unión Europea COMUNICADO DE PRENSA Nº 17/19 Luxemburgo, 26 de febrero de 2019. Sentencias en los asuntos T-679/16 Athletic Club/Comisión y T-865/16 Fútbol Club Barcelona/Comisión. Disponible en: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-02/cp190017es.pdf>.

- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 16 de noviembre de 2009. (RJ/2009/8011). Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>.
- Sentencia Social, Tribunal Supremo, Sala de lo Social, Sección 1, Rec. 925/2008 de 20 de abril de 2009. Disponible en: https://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1036593.
- Consulta DGT V3473-15, de 12 de noviembre. Disponible en: <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v3473-15-12-11-2015-1434408>.
- STS 374/2017, sobre el caso Leo Messi. Disponible en: https://alonsocuevillas.files.wordpress.com/2017/05/sts_2017_05_24_messi_delito-fiscal.pdf.

5. Otros

- Agencia Tributaria: Modelo 100. Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Ayuda/16Presentacion/100.shtml>.

Anexo

Anexo I

Base Liquidable Hasta	Cuota integra	Resto base liquidable	Tipo estatal	Tipo autonómico	Tipo total
0,00 €	0,00 €	12.450,00 €	9,50%	9,50%	19,00%
12.450,00 €	1.182,75 €	7.750,00 €	12,00%	12,00%	24,00%
20.200,00 €	2.112,75 €	15.000,00 €	15,00%	15,00%	30,00%
35.200,00 €	4.362,75 €	24.800,00 €	18,50%	18,50%	37,00%
60.000,00 €	8.950,75 €	En adelante	22,50%	22,50%	45,00%

Fuente: Agencia Tributaria