



## **EL DEPORTE ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO: LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL DEPORTE PROFESIONAL.**

### **1. Concepto Derecho de Imagen**

El derecho a la propia imagen es, según el Alto Tribunal, 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 pueden tener difusión pública (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 2001).

En esa línea podría afirmarse que el derecho a la imagen conlleva una DOBLE DIMENSIÓN, por una parte *positiva* en cuanto sería el derecho a obtener, reproducir y publicar la propia imagen y a autorizar a terceros que lo hagan y por otra *negativa*, por englobar el derecho a prohibir la mera obtención o la reproducción y publicación de la propia imagen por un tercero que carece del consentimiento del titular para ello, existiendo, en consecuencia, un derecho a difundir y publicar la propia imagen y un derecho a evitar la reproducción de la misma.

De esta manera, el derecho a la propia imagen es un Derecho Fundamental constitucionalmente protegido, recogido en el *Artículo 18.1 Constitución Española* y desarrollado en los Arts. 2 y 7 de la *Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, sobre protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen*, considerado como un derecho de la personalidad, cuya vulneración podría constituir motivo de Recurso de

Amparo ante el Tribunal Constitucional (*Art. 53.2 CE*). Por lo tanto, se trata de un derecho que se caracteriza por ser **irrenunciable, inalienable e imprescriptible**. Además, se adquiere el derecho desde el mismo momento del nacimiento, es decir, **originario e innato**, y es **oponible erga omnes (respecto a todos)**.

No obstante, cabe la posibilidad de ceder la explotación de este derecho a un tercero, siendo de vital importancia pactar expresamente si esta se produce con carácter exclusivo o no, puesto que, en principio, la exclusividad no se presume.

La figura de la cesión de los derechos de imagen se introdujo en la normativa tributaria en el año 1997 con el objetivo de intentar limitar ciertas prácticas implantadas entre artistas y deportistas de élite, consistente básicamente en separar las dos prestaciones de servicios existentes entre empresarios y trabajadores

## ***2. Tributación de los Derechos de Imagen***

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, establece en su Artículo 25, apartado cuarto “*otros rendimientos del capital mobiliario*” punto 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.

Sin embargo, esto no significa que todo lo que perciba el deportista por la explotación de su imagen tenga esta consideración desde un punto de vista fiscal. Partiendo de esta premisa, la cesión de los derechos de imagen pueden considerarse:

1. Rendimientos del trabajo.
2. Rendimientos del capital mobiliario
3. Rendimiento de actividades económicas
4. Imputación de rentas.

❖ **Rendimientos del trabajo.**

Conforme el artículo 17.1 de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualesquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Este supuesto acontecerá cuando el deportista profesional preste su trabajo vía contrato laboral con un club o entidad deportiva, canalizando a través del salario los derechos de explotación de la imagen del deportista.

Para que la explotación del derecho de imagen genere rendimientos del trabajo es necesario que la **utilización de la imagen sea inherente e indisoluble del trabajo** y que esas rentas no se deriven de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral. Por lo que tendrán esta consideración en el caso de que la cesión del derecho a la explotación de la imagen se realice a favor de su Club/SAD, siempre dentro del marco de la relación laboral que une a ambos. Esta premisa se encuentra recogida en el *Artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol*, estableciendo “*que lo que el deportista perciba del Club/SAD por este concepto, será considerado como rendimiento del trabajo.*”

Cabe señalar que en la mayoría de los casos estos rendimientos no tendrán la consideración de rendimientos irregulares a los efectos del artículo 18 de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, no viéndose por lo tanto favorecidos por la reducción del 30% y ello por cuanto se suelen cobrar de forma regular en las mensualidades correspondientes.

❖ **Rendimientos del capital mobiliario.**

Tan solo en el supuesto de que 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**, será considerado como rendimiento del capital mobiliario. Este

rendimiento se integrará dentro de la base imponible general, estando sujeto a la progresividad de tarifa y no a la del ahorro, que está sujeta a un tipo proporcional.

El dato fundamental para que estas rentas sean calificadas como rendimientos del capital mobiliario es la percepción directa por el profesional titular de dichos derechos de las mismas, todo ello dentro de una **relación en la que intervienen dos partes, el titular de los derechos de imagen que cede su explotación y el cesionario de la explotación de esos derechos.**



En el presente gráfico se pueden observar las relaciones entre el deportista, el Club/SAD empleador y la empresa cesionaria de la explotación derechos de imagen.

No obstante, cabe citar que existen otras FÓRMULAS DE USO DEL DERECHO DE IMAGEN como son las siguientes:

- ✚ **Esquema triangular.** Tres actores: los clubes de fútbol, los futbolistas y las sociedades interpuestas
- **Esquema triangular simple.** (Sociedad Interpuesta Residente en España).
- **Esquema triangular complejo.** (Sociedad Interpuesta No Residente).

- ✚ **Esquemas cuadrangulares.** Se siguen utilizando los derechos de imagen pero parte de las retribuciones formalizadas por los mismos ya no son satisfechas por el club de fútbol o por una entidad vinculada con él, sino que son abonadas por **terceros** con los que mantienen los clubes relaciones comerciales
- **Esquema cuadrangular simple. (Sociedad Interpuesta Residente en España).**
- **Esquemas cuadrangulares complejo (Sociedad Interpuesta No Residente).**

❖ **Rendimientos de Actividad Económica.**

Según lo establecido en el Artículo 27 de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos 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.**

De esta manera, los PRESUPUESTOS para que se pueda considerar fiscalmente como Rendimiento de la Actividad Económica son los siguientes:

- ✚ Si el deportista firma un contrato de prestación de servicios para participar en un determinado espectáculo o torneo deportivo, en cuyo ámbito **le cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo**, lo que perciba por tal motivo el deportista será rendimiento de actividad económica.
- ✚ Si el deportista **explota por si mismo su propia su imagen**, sin ceder el derecho a un tercero. Este supuesto englobaría el ejemplo de que un deportista rueda un determinado anuncio publicitario de un producto en virtud de un contrato de arrendamiento de servicios con la empresa anunciada.

Esta calificación suele acontecer de manera muy generalizada en la tributación de los **deportistas que practican deportes individuales (tenistas, jugadores de golf, etc.)**, teniendo tal consideración las cantidades que el profesional cobra por participar en un evento, los premios que reciba derivados de dicha participación individual o la remuneración que perciba por explotar el mismo su imagen, **ordenando el deportista por su cuenta los recursos materiales y humanos necesarios para la obtención de su renta.**

**Según la consulta DGT V1795-08 de 9 de octubre de 2008**, *“el contribuyente desarrolla la actividad de jugador profesional de golf (actividad deportiva que constituya una actividad económica), por lo que los rendimientos derivados de la cesión del derecho a la explotación de su derecho de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, realizado en el ámbito de la referida actividad tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas”.*

❖ **Imputaciones de rentas.**

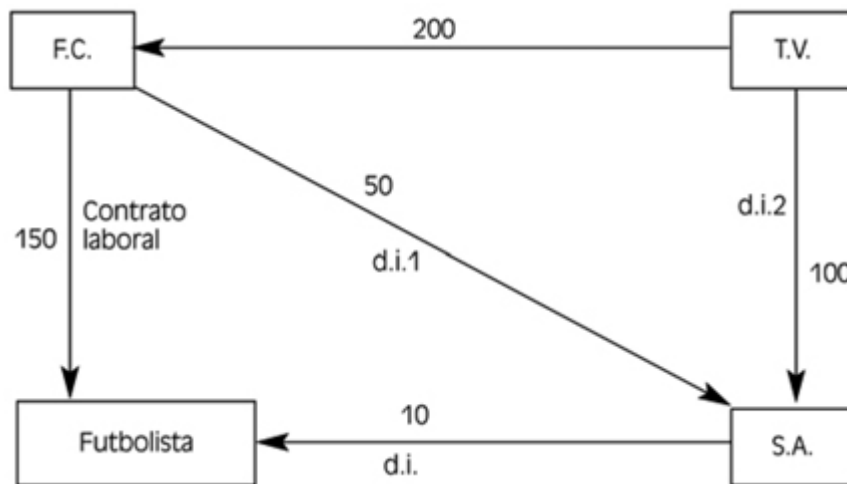
Por último, en el caso de que el deportista profesional le ceda a una sociedad el derecho a la explotación económica de su imagen, puede producir la generación también de imputaciones de renta, presunción iuris et de iure, es decir, de pleno y absoluto derecho. Tal calificación se encuentra regulada en el Artículo 92 de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, así como en el Artículo 2 de la *Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.*

Según el anteriormente indicado Artículo 92.1, los contribuyentes en este supuesto Deportistas profesionales, imputarán en su base imponible del IRPF la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando **concurran, simultáneamente, las siguientes circunstancias:**

- ✚ Que hayan cedido el derecho a la **explotación de su imagen** o consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente, siendo indiferente que la cesión, consentimiento o autorización haya tenido lugar cuando la persona física fuese no residente;

- ✚ Que presten sus servicios a una persona o entidad (residente o no residente) en el ámbito de una **relación laboral** siendo indiferente que el empleador sea residente o no. Esta norma incluye a los derechos de imagen de toda una serie de **deportistas profesionales** que mantienen relaciones laborales con los clubes o SAD en los que prestan sus servicios deportivos, como futbolistas, baloncestistas, jugadores de balonmano, ciclistas, etc.,
- ✚ Que la persona o entidad con la que mantengan la relación laboral (última cesionaria de los derechos de imagen), o cualquier otra persona o **entidad vinculada** con ellas (última cesionaria), 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 su imagen.
- ✚ Que los **rendimientos del trabajo** obtenidos en el período impositivo sean inferiores al 85% de la suma de estos rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad que obtiene la cesión de los derechos. La referida **contraprestación** es la referida a *“la satisfecha por la persona o entidad con la que mantiene la relación laboral el contribuyente, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ella, como consecuencia de la obtención del derecho a la explotación de la imagen del contribuyente, o del consentimiento o autorización para su utilización.”*

Es en este punto es donde puede surgir la problemática con los **esquemas «CUADRANGULARES»**, es decir, en los que una parte de los derechos de imagen es satisfecha no por los clubes de fútbol o personas vinculadas a ellos, **sino por otras personas no vinculadas**, como pueden ser las empresas de retransmisión deportiva, ya éstas mantienen relaciones comerciales con los clubes y pasan a pagar una parte de las contraprestaciones por los derechos de imagen directamente a las entidades interpuestas o las empresas de anuncios publicitarios (Nike, Puma, Adidas, Calvin Klein, etc.)



**ESQUEMA CUADRANGULAR COMPLEJO. Sociedad interpuesta no residente.**  
Base de Datos Lefebvre.

Sin embargo, **NO PROCEDE LA IMPUTACIÓN** cuando:

- ✚ La cesión se efectúe en el ámbito de una actividad económica;
- ✚ Cuando se dé el supuesto en el que los rendimientos de trabajo obtenidos por el deportista durante el ejercicio sean iguales o superiores al 85% de la suma de éstos más la contraprestación que pagó su Club/SAD (segunda cesionaria) para obtener la explotación de sus derechos de imagen a la primera cesionaria (empresa que explota los derechos de imagen del jugador).

La cantidad a 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 19%, recogido en el Art. 107 *Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, que deberá realizar el Club/SAD sobre la cantidad que abone por la obtención de los derechos únicamente en el **supuesto de que la primera cesionaria sea no residente.**



Cabe recordar que el método de estimación para estas imputaciones de renta será el de **ESTIMACIÓN INDIRECTA**, método subsidiario de aplicación cuando la Administración **tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:**

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas, lo que impide a la Administración la estimación directa u objetiva de las bases o rendimientos.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Cuando concurra alguna de las circunstancias anteriores, la Administración puede estimar de forma indirecta los rendimientos o la base imponible. La estimación debe aproximarse lo máximo posible al rendimiento neto que se habría fijado de recurrir a alguno de los otros regímenes de determinación de las rentas. Para ello utilizará cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

En la estimación indirecta, la Administración no debe limitarse a utilizar exclusivamente información externa al sujeto pasivo, **sino que puede emplear todos los datos y antecedentes que estén disponibles, entre ellos la propia contabilidad o registros del contribuyente, siempre que la Inspección los considere fiables y veraces.**

#### Conclusiones.

Debido a que los Derechos de Imagen son una fuente de rentas de diversa naturaleza con **importante repercusión económica** en determinados ámbitos profesionales, especialmente el deportivo, en los últimos años la Administración Tributaria ha visto indicios de fraude fiscal en numerosos casos. Ésta problemática es muy común entre grandes deportistas profesionales dadas las elevadas remuneraciones que éstos obtienen, y que *deriva de la no declaración de los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen de los diferentes deportistas profesionales*. Siendo los casos más actuales y relevantes: Caso Messi, Caso Cristiano Ronaldo, o Caso Neymar. En España, el **DELITO FISCAL** se encuentra regulado en la **Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal**, Capítulo *Delitos contra la Hacienda Pública*, castigando las conductas en las que el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados ***exceda de ciento veinte mil euros***, pudiendo enfrentarse los deportistas profesionales a penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, conforme a la elevación de pena impuesta por la modificación del precepto operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

#### **Ejemplo práctico Caso Messi.**

El 24 de mayo de 2017 el Tribunal Supremo dictó sentencia confirmando la condena de 21 meses de prisión al jugador Lionel Messi como autor de **tres delitos** contra la Hacienda Pública cometidos en sus declaraciones del IRPF del ejercicio 2007, 2008 y 2009 en los que **defraudó 4,1 millones de euros de los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen.**

La estrategia usada consistía en crear una apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a Sociedades radicadas en países cuya legislación permitía la opacidad, es decir, paraísos fiscales.

De manera complementaria, se formalizaban a través de contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre estas sociedades y otras que radicaban en países que tienen suscritos convenios de doble imposición muy beneficiosos desde el punto de vista de la tributación. De esta manera, se conseguía que los ingresos obtenidos por el jugador se trasladaran a sociedades radicadas en países con legislación fiscal permisiva hasta llegar a los llamados países paraísos fiscales, sin someterse a tributación alguna de la Administración Tributaria española.

En resumen, se ocultaban los ingresos por la explotación de sus derechos de imagen mediante una **apariencia de cesión de los derechos** a sociedades. Se cedían los derechos de imagen a una sociedad cuya titularidad era de su madre quien los habían cedido por un precio irrisorio a otra sociedad de la cual era propietario el futbolista, de esta manera los ingresos revierten al mismo titular y de forma gratuita.

El 7 de julio de 2017 la Audiencia Provincial de Barcelona dicta un auto ejecutando la sentencia, condenando a Messi a 21 meses de prisión por delitos contra la Hacienda Pública. La Audiencia sustituye las 3 penas privativas de libertad por una multa de 252.000 euros.

SENTENCIA COMPLETA: <http://lawcenter.es/w/file/download/66192>.

Dada la importancia de este tema, *recomendamos* el asesoramiento por profesionales expertos en la materia, para tratar con la máxima seriedad y diligencia la cuestión de la cesión de derechos de imagen a sociedades terceras para evitar cualquier tipo de irregularidad tanto tributaria como penal.

RAFAEL VIÑALS.

Socio director, Abogado.

IÑAKI GÓMEZ.

Departamento jurídico.