IUSPORT
La 1ª web de Derecho Deportivo

Los derechos de imagen de los deportistas y la tributación a través de sociedades:

Dos perspectivas concurrentes Contencioso Social

Fulgencio Pagán Martín-Portugués

1.- El Tribunal Supremo Sala de lo Contencioso.

La sentencia del Tribunal Supremo de 16/4/2012, sala 3ª, Contencioso-Administrativo, resuelve el recurso de casación interpuesto por Davor Suker, contra la liquidación de la Agencia Tributaria, en materia de IPRF, y por importe de 258.962,21 €.

Inicialmente se le realizó al jugador liquidación por la AEAT, contra la que éste interpuso recurso en vía administrativa, agotando dicha vía, por cuanto procedió a interponer recurso ante la Audiencia Nacional.

Por parte de la referida Audiencia Nacional, en adelante AN, se destaca especialmente, la prueba incorporada al proceso, y en concreto, la información fiscal solicitada por la Agencia Tributaria a las autoridades fiscales de los Países Bajos. Resulta, asimismo, de especial significación, que por la sentencia de la AN se recoja que en la declaración-liquidación de IPRF del ejercicio de 1998, se omitió la consignación de los rendimientos del capital mobiliario, es decir, los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

Situados en el punto de partida del proceso, y habiendo ubicado la postura de la Agencia Tributaria, por parte del deportista, se adujo, que se había vulnerado el principio de libertad de establecimiento del art.43 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, y suscita, que se plantee cuestión de inconstitucionalidad.

La Audiencia Nacional desestima las alegaciones del deportista, y rechaza sus pretensiones, con mención a la doctrina del TS de 24/1/2000, y es aquí, en el Tribunal Supremo donde el deportista reitera los mismos motivos, con igual suerte adversa, como analizamos:

Se invoca por parte del Sr. Suker la conculcación de los arts.9.3, 14 y 31 de la Constitución Española, y es por lo que solicita la cuestión de inconstitucionalidad, pretendiendo, combatir la legalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen, ex Ley 13/1996, al

entender, que su aplicación vulneraba la capacidad contributiva, del art.31.1 de la CE y que resultaba arbitrario, art.9.3 CE; sosteniendo a su vez, que el sistema de imputación de rentas que se le aplica es inconstitucional, sirviendo de apoyo, en su argumentario, en la sentencia del TC 45/1989.

En definitiva, se expone, por parte del jugador, que su situación es la de un asalariado que cede su imagen a un tercero, y que se encuentra discriminado frente a los no asalariados, que pueden, sin penalización alguna, ceder libremente su imagen. Asimismo, argumenta, que el pago, de los derechos de imagen, se hace a una persona jurídica no residente, sociedad ubicada en los Países Bajos, y que la Agencia Tributaria, ordena incluir en la base imponible del IRPF la contraprestación satisfecha por estos derechos de imagen, más el ingreso a cuenta correspondiente, por cuanto a su juicio, este actuar, obliga, no sólo a tributar al jugador residente, por una renta del no residente, que percibe los derechos de imagen, sino además, obliga a tributar por una renta superior a la pactada con el club cesionario de los derechos de imagen, destacando a su vez, que el club, no podrá recuperar ni resarcirse del ingreso a cuenta realizado, por no preverse jurídicamente esta situación.

Asimismo, por parte del jugador, se sostiene la vulneración del art.43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, que prohíbe las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro, en el territorio de otro Estado miembro, entendiendo que la Ley 13/1996 vulnera este principio, y que el Real Madrid asume un sobre-coste fiscal del 15%, en concepto de ingreso a cuenta, si contrata a una sociedad residente en otro Estado de la UE, que no tendría si lo hiciera con una sociedad nacional; argumentando, la existencia de una discriminación objetiva por lugar de residencia. Adicionalmente, por el jugador se considera que está, ante una *transparencia forzosa internacional*, incompatible con los convenios de doble imposición, pues éstos, establecen que las rentas empresariales sólo son gravables en España, si se obtienen a través de un establecimiento permanente.

Se aduce por el Abogado del Estado, en oposición a lo argumentado por el deportista, que se está ante un caso de ingeniería financiera con fines de elusión fiscal, así, por el jugador se contrata con el club dos retribuciones la deportiva y la de imagen, pero en vez de cobrar ambas del club, que es quien recibe ambos servicios, el deportivo y el de imagen, se cobra sólo la retribución deportiva, enviando los derechos de imagen a una sociedad extranjera opaca; y es lo que se considera, que no existe ninguna discriminación para extranjeros, pues se trata del mismo régimen, tanto si la sociedad a la que cede la imagen es residente, como si no lo es.

Entrando en los fundamentos jurídicos y desgranando la resolución del TS, por este se recuerda el criterio ya manifestado en reiteradas ocasiones, sentencias de 25/6/2008; 10/7/2008, 19/7/2010, y en las que establece que la explotación comercial de la imagen de los futbolistas, se incardina en el seno de la relación laboral, concertada entre el club y el jugador, y por tanto, estas

cantidades percibidas, constituyen salario, conforme art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores, y todo aun cuando dichas cantidades se abonen a una sociedad, pues merecen la calificación de rentas del trabajo sometidas a retención, o a rendimientos de capital mobiliario.

También trata el TS la reclamación realizada al jugador, sobre la liquidación efectuada por la retribución percibida en una sociedad domiciliada en los Países Bajos, sociedad titular de los derechos de imagen, y en este sentido se le recuerda por la Sala, tal como ya hizo constar la AN, que la sociedad que utiliza para el cobro de estos derechos de imagen, está constituida a su vez por dos sociedades, estando establecidas ambas en las Antillas Holandesas, territorio calificado como paraíso fiscal, lo que hace que la atribución realizada de estos rendimientos al futbolista, no sólo no es contraria al art.31.1 de la CE, sino que responde al principio de capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo.

De igual forma adversa, se rechaza por el TS, la desigualdad de trato que se aduce por la domiciliación de la sociedad, toda vez que la sociedad, que percibió los derechos de imagen, y que estaba domiciliada en los Países Bajos, hubiera sido tratado de igual forma, si hubiera sido residente en territorio español, toda vez que la norma no discrimina por residencia, sino por falta de información sobre la titularidad y el accionariado; así, si la entidad titular de los derechos de imagen hubiera estado domiciliada en España, pero la propiedad fuera análoga a la entidad holandesa, la aplicación e interpretación de la Ley nacional hubiera sido la misma.

Respecto a la vulneración comunitaria aducida, se razona por el TS, que no se ha acreditado la condición de comunitaria, por la persona física en el momento de los hechos, no existiendo por tanto, vulneración alguna de libertad de establecimiento en el seno de la Unión Europea, toda vez que el art.43 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, no le era de aplicación, sin que pueda vislumbrarse discriminación alguna por razón del lugar de percepción de las rentas, toda vez, que el régimen jurídico no se determina por el lugar, sino por la estructura societaria y su opacidad, cualquiera que fuese la residencia.

2.- El Tribunal Supremo, Sala de lo Social.

Por otra parte la sentencia del Tribunal Supremo, de la Sala 4ª, de lo Social, de 26 de noviembre de 2012, traemos a colación, y de seguido comentamos, y que tiene un nexo evidente con la ya analizada, como la propia sentencia referencia, versa sobre trata las retribuciones del futbolista "Toro Acuña", y el Deportivo de la Coruña: salarios y derechos de imagen.

En este caso, se procede, por parte del jugador, a una reclamación de cantidad, el futbolista tenía firmada como contraprestación económica para varias temporadas, cantidades totales netas, por importe de 1.021,720 € brutos en contrato federativo, y 180.303 € netos en contrato de imagen a través de una empresa Holandesa a indicar por el jugador. Se pactó asimismo la posible ampliación por una temporada en las mismas condiciones e importes de contrato federativo y de imagen.

En el presente supuesto, se dio la circunstancia que el jugador estuvo cedido, pactando, además de la cantidad mensual de sueldo, la transferencia al club, durante la vigencia del contrato de cesión, de todos los derecho de imagen, para todo el mundo, comprometiéndose a hacer incluso los spots publicitarios que se indicara el Club, debiendo utilizar la indumentaria oficial y las botas de la marca que el referido Club determinara.

Por parte del Depor, en la temporada 2006/2007, no se tramita la licencia federativa del actor para participar en la competición profesional, y por este se insta, resolución del contrato, que se acumula a la acción del despido, adeudándose, además, las retribuciones de Julio a Septiembre de 2006. Por el Juzgado de lo Social, se declaró como improcedente el despido del actor señalando como fecha de efectos del cese el día 3 de Octubre del 2006.

Por parte del jugador se reclaman los salarios de Julio a Septiembre 2006, los tres días de octubre; y los derechos de imagen de la temporada 2005/2006 y 2006/2007. La sentencia del Juzgado de lo Social, de nuevo, da la razón al jugador y condena al Depor al pago de los salarios y de los derechos de imagen, más el 10% por interés de demora.

Por el Deportivo de la Coruña se interpone recurso ante el TSJ de Galicia, que estima parcialmente el recurso, y declara la incompetencia de jurisdicción respecto a la pretensión de retribución por la cesión de derechos de imagen, es decir, establece que en la jurisdicción social no se puede reclamar el pago de los derechos de imagen.

Recurrida la sentencia del TSJ de Galicia por la representación del jugador, ante el Tribunal Supremo, recurso de casación por unificación de doctrina, se utiliza como apoyo la sentencia dictada por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid el 2 de noviembre de 2000, y entendiéndose por la Sala que se produce la necesaria contradicción entre ambas resoluciones, pues se alcanzan soluciones diferentes ante supuestos sustancialmente idénticos como es la calificación jurídica de las cantidades pactadas, y devengadas en concepto de derechos de imagen de los deportistas profesionales, al tratarse en ambos casos de deportistas que ceden a su club los derechos de imagen, y abonándose en ambos casos lo percibido por este concepto, a través de una empresa holandesa, designada por el deportista, que se dice propietaria de los derechos de imagen de aquél, y coincidiendo en ambos clubes el pacto con las mencionadas empresas la adquisición de los referidos derechos de imagen, casualmente holandesas las dos, se procede al análisis del recurso interpuesto.

Tenemos que partir, de la premisa de que los derechos de explotación de imagen, de los futbolistas profesionales, forman parte de su salario en los términos que se recogen en su convenio colectivo, y que esto es así porque el salario de los deportistas profesionales, está formado por la retribución que el convenio y, por los conceptos que en el mismo se califican como salario, TS 13/2/1990, (en relación a la prima de fichaje); pues bien, esta remisión al convenio sirvió en su momento a que por el TS se negara el carácter salarial de los derechos de imagen, así, en la sentencia de 20 de abril de 2009, en un supuesto de un ciclista profesional que, como tal, regía sus relaciones con el club por el Convenio Colectivo regulador de la actividad de ciclismo profesional, los conceptos salariales no incluían esta partida de derechos de imagen, y además, remitía al pacto individual para la regulación de las condiciones particulares de la cesión de los referidos derechos de imagen del ciclismo; así, en la referida resolución judicial, se analizó el pacto individual, para finalmente concluir que no se incluían en los concepto salariales los derechos de imagen.

Establece el TS, que al tratarse de aplicación de dos convenios colectivos distintos, un convenio colectivo, el del ciclismo en el supuesto referenciado, y otro, el del fútbol profesional, en el de las sentencias de recurso y contraste, la calificación a establecer sobre los derechos de imagen no puede ser igual.

Así, y analizando el contrato de trabajo entre el demandante y el Depor, de éste se desprende que la retribución por la prestación de servicios como jugador de fútbol, estaba integrada por dos conceptos: " contrato federativo " y " contrato de imagen "; y se añadía una cláusula en la que se estipulaba que " el futbolista trasfiere al club durante la vigencia de este contrato todos los derechos de imagen para todo el mundo, comprometiéndose a hacer incluso los spots publicitarios que se le indique por el club, debiendo utilizar la indumentaria oficial y las botas de la marca que el club determine ".

En el presente caso la duda sobre la naturaleza salarial viene suscitada por la concurrencia de dos circunstancias, la primera la cláusula del contrato según la cual esta partida sería percibida por el trabajador a través de empresa holandesa que indicara el jugador; y la segunda, por el hecho de que el 18 de julio de 2002 el club deportivo firmara con la-empresa con sede en Holanda- un contrato de adquisición de los derechos de imagen del jugador, pactando como precio exactamente la misma cantidad que la estipulada en el contrato de trabajo por el concepto de "contrato de imagen".

Razona el Tribunal Supremo que los llamados "contratos de imagen" de los deportistas profesionales de élite, han venido suscitando numerosas dificultades de calificación jurídica, de manera muy especial desde el prisma del tratamiento fiscal y tributario que se haya de otorgar a los beneficios así obtenidos.

En el presente supuesto, se ha de observar, la separación conceptual que se realiza en el contrato de trabajo en relación a la retribución, que elude el control federativo; por cuanto de la prueba documental ,se observa, que el

contrato que se presenta ante la Real Federación Española de Fútbol sólo cuantifica el sueldo con arreglo a lo que en el contrato entre las partes se había denominado "contrato federativo" y, se indica que el jugar transfiere al club todos los derechos de imagen para todo el mundo, reproduciendo la cláusula relativa a la publicidad y la indumentaria, y en cambio, no se apareja ningún emolumento a tal cesión.

El Tribunal Supremo, analiza que, evidentemente, el hecho de que lo percibido por el jugador se califique o no como salarial tiene importantes repercusiones, y no siempre favorecen a la misma parte. Así, mientras que la naturaleza extra salarial reporta beneficios fiscales, al ser menor la presión sobre las cantidades que no se conceptúen como rendimientos del trabajo, la calificación como salario habrá de permitir incluirlo en su caso en las bases reguladoras de la Seguridad Social que pudieren devengarse.

Por tanto, la naturaleza jurídica de las cantidades reclamadas vendrá configurada, en todo caso, por su propia esencia y por el objeto para el que fueron estipuladas, sin tener en cuenta la apariencia que las partes quisieron dar a las obligaciones que estipularon, y todo por que el hecho de que el trabajador señale a la empresa holandesa solo podría entenderse como la concreción del lugar de pago de ese concreto concepto retributivo, pero no altera la realidad del acuerdo consistente en la cesión al club de la explotación de sus derechos de imagen, en el marco de su contrato de trabajo y dentro de las contraprestaciones que con él se pactan.

Así, establece la Sala, que la cesión del derecho de explotación no tiene otra causa que la propia relación laboral, a cuya vigencia se somete, y que justifica que el trabajador incluya en su prestación el ejercicio del aspecto patrimonial de ese derecho fundamental que ostenta.

Se entiende, por tanto que hay una perfecta unidad de negocio jurídico, que vincula el ejercicio profesional del deporte con la imagen, y que hace, que la explotación de ésta discurra en paralelo con el desarrollo de la propia profesión; desarrollo éste que, a su vez, sólo cabe a través del contrato con el club de fútbol; existiendo, pues, contrato de trabajo, las cantidades estipuladas como derechos de imagen, constituyen parte del salario, tal y como ya la Sala resolvió en 21/1/1992 caso At Madrid, que incluyó tal partida en el cálculo de la indemnización por despido.

Centrando el supuesto y la calificación jurídica a las connotaciones fiscales, realiza la Sala un llamamiento a la autonomía propia del Derecho Tributario y del Derecho del Trabajo, si bien establece, que no pueden desconocerse los eventuales puntos de conexión que permiten mantener la unidad del Ordenamiento jurídico, y aun cuando el legislador lleve a cabo de forma autónoma la definición de los conceptos sobre los que se asienten las normas de cada una de tales ramas del Derecho, habrá que preservar unos mínimos de congruencia y coherencia interna de todo el Ordenamiento.

Dicho lo que antecede, y respecto a la consideración del salario y la calificación del mismo como rendimientos del trabajo, por la Sala de lo Social, se acude en su resolución a la jurisprudencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, sentada tanto en relación con la obligación de los Clubes de fútbol de efectuar retenciones a cuenta del IRPF por dichas cantidades, como con la imposibilidad de descontarse el IVA por los pagos efectuados a sociedades terceras, y de la que se pueden extraer los criterios siguientes:

1. Los pagos por derechos de imagen de los jugadores efectuados a una entidad o sociedad tercera se presumen remuneración del futbolista (con la calificación fiscal de rendimientos del trabajo): - STS/3ª 18 noviembre 2009 (RJ 2010, 261) (rec. 6446/2003 , Real Madrid), 19 julio de 2010 (RJ 2010, 3769) y 4 noviembre 2010 (RJ 2010, 5588) (rec. 4396/2007 y 2080/2007, Valencia CF) y 28 enero 2011 (RJ 2011, 1133) (rec. 4201/2007, Real Madrid)-.

2. Constando la cesión de la explotación de los derechos de imagen en el propio contrato de trabajo a favor del club, no cabe dudar de su naturaleza salarial - STS/3ª 1 julio 2008 (rec. 5296/2001 , FC Barcelona) y 2 febrero 2011 (RJ 2011, 513) (rec. 1225/2006 , Real Zaragoza)-.

3. Tales cantidades son rentas del trabajo aun cuando fueran satisfechas a una sociedad - STS/3ª 26 noviembre 2009 (rec. 1278/2004 , RDC (RCL 2008, 502) Español) y 28 enero 2011 (RJ 2011, 919) (rec. 3213/2007 , Real Madrid)-.

Por lo expuesto, por la Sala se concluye que la cantidad reclamada por derechos de imagen, ha de considerarse retribución de carácter salarial, pese a la designación de un tercero para el percibo de la misma; por cuanto dichos derechos de imagen fueron cedidos al club directamente por el propio jugador y a ese negocio contractual habrá que estarse, debiendo negar que la utilización a posteriori por parte del club de una sociedad instrumental -cuya titularidad se desconoce- altere los términos de la relación laboral y de las verdaderas obligaciones que de ella nacían.

Finalmente la sentencia de la Sala de lo Social refuerza el argumento a favor de la calificación salarial de las cantidades reclamadas, y todo por cuanto el art. 2.3.10 de la Ley 13/1996 (rcl 1996, 3182) , estableció un sistema de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, en vigor desde 1 de julio de 1997, según el cual, se exige la tributación por todo lo percibido en concepto de derecho de imagen como renta del trabajo, cuando por aquel concepto se ingrese más del 15% de los ingresos del futbolista, integrándose dicha disposición en el art. 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2866) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suponiendo una acomodación de la legislación tributaria a la laboral, tal y como la cuestión se regula en el RD 1006/1985 (RCL 1985, 1533) .

Se establece por la Sala, la competencia del orden social de la jurisdicción para la reclamación de los derechos de imagen, se declara la nulidad de la

sentencia del TSJ de Galicia, previo pronunciamiento de la atribución ex lege de los rendimientos al futbolista que no hace mas que confirmar y abundar en la doctrina que expresamente cita, de la STS/3ª de 16 abril 2012 (RJ 2012, 4466) -rec. 2659/2008, "asunto Suker ", con el que iniciábamos este comentario.

Febrero de 2013.

© ***Fulgencio Pagán Martín-Portugués (Autor)***

© *Iusport (Editor). 2013*

www.iusport.es