

## 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









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 jugador 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 conceptúan 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 discorra 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 atribuci3n ex lege de los rendimientos al futbolista que no hace mas que confirmar y abundar en la doctrina que expresamente cita, de la [STS/3<sup>a</sup> de 16 abril 2012 \(RJ 2012, 4466\)](#) -rec. 2659/2008, "asunto Suker", con el que iniciabamos este comentario.

Febrero de 2013.

© **Fulgencio Pagán Mart3n-Portugu3s (Autor)**

© **Iusport (Editor). 2013**

[www.iusport.es](http://www.iusport.es)