

# El patrocinio deportivo, la explotación comercial de derechos de imagen en eventos deportivos y la tributación a nivel nacional e internacional de los mismos.



TRABAJO FIN DE GRADO  
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas  
de Elche

Rubén Lo-Pun  
Grado en derecho.

Tutora: M<sup>a</sup> Teresa Alemany

## **INDICE.**

<b>I. INTRODUCCION.....</b>	<b>3</b>
<b>II. El patrocinio en el deporte. ....</b>	<b>8</b>
<b>2.1 Los contratos publicitarios en el ámbito del deporte, naturaleza jurídica, elementos, y características. ....</b>	<b>8</b>
<b>2.2 La explotación de los derechos de imagen y publicidad en el ámbito de los Juegos Olímpicos. ....</b>	<b>13</b>
<b>III. Concepto e introducción a los derechos de imagen.....</b>	<b>16</b>
<b>3.1 Concepto y explicación de los derechos de imagen, breve explicación del mismo.....</b>	<b>16</b>
<b>3.2 La protección constitucional de los derechos de imagen en las relaciones deportivas en España. ....</b>	<b>18</b>
<b>3.3 La tributación de los derechos de imagen en España.....</b>	<b>19</b>
<b>3.4 La ley Beckham, contexto histórico, explicación y consecuencias a nivel tributario.....</b>	<b>25</b>
<b>3.5 La tributación por IRPF y la tributación por IRNR, diferencias y similitudes. Ventajas e inconvenientes.....</b>	<b>27</b>
<b>3.6 La tributación de los derechos de imagen a través de sociedades mercantiles. La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales a sociedades mercantiles.....</b>	<b>28</b>
<b>IV. La explotación de los derechos de imagen en el plano de la unión europea.....</b>	<b>34</b>
<b>4.1 La competencia de la UE en materia deportiva. ....</b>	<b>34</b>
<b>4.2 La aplicación de medidas económicas de la EU a la actividad deportiva, especial atención a la libre circulación de personas, servicios y capitales.....</b>	<b>35</b>
<b>4.3 Los derechos de Imagen publicitaria en las competiciones europeas deportivas. ....</b>	<b>37</b>
<b>4.4 La explotación de los derechos de imagen en el caso de el Reino Unido.....</b>	<b>41</b>
<b>V La explotación de los derechos de imagen en los Estados Unidos de américa, en sus principales ligas deportivas. ....</b>	<b>45</b>
<b>La explotación de los derechos de imagen en el plano internacional. ....</b>	<b>45</b>
<b>5.1 Las principales ligas deportivas americanas, sistema de patrocinio.....</b>	<b>45</b>
<b>5.2 Tributación de los derechos de imagen de los deportistas de los principales clubes americanos deportivos, especial mención a la NBA y a la NFL.....</b>	<b>47</b>
<b>5.3 Los convenios de doble imposición y como afectan a los deportistas y artistas. Especial mención al artículo 17 de la OCDE. ....</b>	<b>52</b>
<b>VI. Conclusiones.....</b>	<b>56</b>
<b>VII. Bibliografía y referencias. ....</b>	<b>58</b>

## I. INTRODUCCIÓN

El objetivo principal y primordial de este trabajo es, exponer claramente y con varios argumentos y ejemplos, varios aspectos relevantes a la hora de hablar de derecho y deporte sumergiéndonos además en el siempre interesante mundo del marketing, branding y sponsoring ya que está relacionado directamente con los derechos de imagen.

El deporte, a nivel mundial, ha encontrado un auge grandísimo en estos últimos 50 años, debido a la globalización mundial. Eventos como el Mundial de Fútbol, los Juegos Olímpicos, el Mundial del Baloncesto o La Eurocopa, son seguidos durante sus fechas de emisión por miles y miles de espectadores. Por poner un ejemplo gráfico, la SuperBowl del año 2015, la siguieron un total de 115 millones de espectadores<sup>1</sup>, y eso solo siendo un evento a nivel nacional, ya que se trata de la final del campeonato nacional de fútbol americano.

Pero si nos remontamos a nivel nacional, las cifras son claras y contundentes, además de mareantes. Por poner un ejemplo, la cantidades de clubes deportivos que existieron en 2015, fueron de 65.458 en España.

El deporte, da empleo a 184 mil personas en España y mueve cantidades de dinero muy grandes, solo en importación de productos deportivos, se mueve una cantidad de 1.524 Millones de euros, y de 823 Millones si hablamos de exportación.

Por ultimo para finalizar con estas cifras, hay que añadir que la cantidad de personas de más de 15 años que practican deporte semanalmente en nuestro país es de un 46,2 % de la población española<sup>2</sup>

Si hablamos de deporte, hemos de hacerlo también de derecho, son dos ramás de un mismo árbol, están intrínsecamente conectadas y, realmente no podrían coexistir una sin la otra.

Es cierto, y también se habla mucho de que el derecho se basa en las relaciones humanas, que sin ellas, sin la dimensión social que tiene el ser humano, sería imposible poder hablar de la existencia del derecho y por supuesto del deporte, ya que, no lo olvidemos, muchos deportes se juegan en equipo y otros, aunque se juegan individualmente, requieren de mucha preparación, contacto con otras personas y trabajo en equipo. Sin ir más lejos, el tenis, un deporte meramente individual, requiere el trabajo y sacrificio de mucha gente, desde el entrenador, hasta el dietista, pasando por el fisioterapeuta o el psicólogo, es por ello que hay que decir que la dimensión social

---

<sup>1</sup> <http://www.elmundo.es/television/2015/02/02/54cfd5b22601dd7778b45a1.html>

<sup>2</sup> Todos estos datos están sacados de del anuario de estadísticas deportivas:

[http://www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/dms/mecd/servicios-al-ciudadano-mecd/estadisticas/deporte/anuario-deporte/Anuario\\_de\\_Estadisticas\\_Deportivas\\_2016.pdf](http://www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/dms/mecd/servicios-al-ciudadano-mecd/estadisticas/deporte/anuario-deporte/Anuario_de_Estadisticas_Deportivas_2016.pdf)

que tiene el deporte no existe en ninguna otra categoría, ya que este, ayuda a relacionarse, hacer amistades y sobre todo crecer como persona.

El ejemplo más claro radica en los equipos infantiles de deportes en equipo, tales como fútbol, baloncesto, waterpolo o balonmano.

En dichos equipos, en los que el 90% de los jugadores jamás llegara a ser profesional, debido a unas circunstancias o a otras, lo que se pretende es crear a personas, formar e instruirlos con valores, no a deportistas de élite futuros. Es decir, el deporte esta ligado claramente con la dimensión social de la persona y por supuesto, con el derecho.

Como he comentado antes, hablar de deporte, es también hablar de derecho, y la oportunidad de crear este trabajo que aúna las 3 cosas que más me gustan, es decir, derecho, deporte y marketing, es una oportunidad única para tener un contacto más cercano y sobre todo el tener una visión y una perspectiva mucho más amplia de lo que supone el derecho en el deporte. Cómo esta regulado tanto nacionalmente como internacionalmente como a nivel europeo y además, cuales son las reglas que lo regulan.

Es importante saberlo, y no son pocos los aspectos regulados en el deporte, aspectos como el de el dopaje, que tanta cola han traído, problema que ha hecho que en Estados Unidos se creen agencias en exclusiva para luchar contra esta lacra del deporte que tanto daño, mentira y falsos héroes han creado, como en el ciclismo. El caso más claro y reciente es el del ciclista americano Lance Armstrong, cuyos tour de Francia fueron eliminados por descubrirse el dopaje en el que se mantuvo durante muchos años.

En efecto, la USADA, la Agencia de los Estados Unidos Anti Dopaje, por sus siglas en inglés se encarga de velar por el fair play tantas veces proclamado y muchas más veces rechazado por deportistas que querían tomar ventaja a favor de hacer trampas.

Asimismo, igual que nos encontramos regulación en casos de dopaje, también nos podemos encontrar regulación con casos de la xenofobia y el racismo en los eventos deportivos, un tema capital que el legislador ha intervenido desde un primer momento para asegurar y garantizar la integridad física de los asistentes a los diversos eventos deportivos que existen en la actualidad.

Por supuesto, hablamos de la ley 19/2007, en la que se intenta prevenir todos los comportamientos violentos, xenofóbicos, etc.. en el deporte.

En efecto, dichos comportamientos atentan directamente con todo el espíritu del deporte, del que se intenta que sea un referente ético y de desarrollo personal por lo que, como se ha podido observar, esta fuertemente regulado.

El patrocinio deportivo, explotación comercial de  
Derechos de imagen en eventos deportivos y la tributación  
a nivel nacional e internacional de los mismos.

Rubén Lo Pun.

Asimismo, también podemos encontrar otros casos de regulación jurídica en el deporte, ya que, como hemos visto antes, esta estrechamente relacionado el deporte con el derecho.

Así, podemos encontrar fácilmente casos en los que las diferentes entidades deportivas, se declaran en bancarrota, quiebra y tienen que acudir a la ley concursal.

Encontramos diferencias entre contratos de futbolistas que acuden a la jurisdicción social, porque no lo olvidemos, al margen de todo esto, los deportistas no son más que simples trabajadores que prestan un servicio a una empresa, que es el club de fútbol en el que militan, y por lo tanto, tienen todos los derechos garantías y deberes que estipulan en los contratos que firman.

Por ultimo y no por ello menos importante, dada la cantidad de dinero que se mueve en el mundo del deporte, tenemos que hablar irremediamente de la regulación tributaria a la que se ve sometida el deporte.

Impuesto de Sociedades, IVA, Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, etc.... Todos estos impuestos se liquidan en un año fiscal en los diferentes clubes deportivos. No es un asunto baladí, según un informe de KPMG, una de las consultorías y auditorías más importantes del mundo (No obstante, esta incluida dentro de las comúnmente llamadas Big Four, junto con PriceWaterhouseCoopers (PwC), Ernst Young y Deloitte) el gasto fiscal en deporte en el año fiscal anterior (2014/2015) fue de un 0,75% del producto interior bruto solo de España. Es decir, la administración tributaria española, recaudo un 0,75% del PIB solo en impuestos, y solo con impuestos derivados del deporte.

Como se puede observar no es un asunto para tomarse a la ligera ya que el deporte mueve muchísimas cifras, y es, sin duda, una cosa de la que se puede hablar en todo el mundo, y que, como he comentado antes esta fuertemente regulado, ya que involucra a muchas partes, muchas jurisdicciones y sobre todo muchas personas, lo que conlleva de nuevo a la dimensión social y la conexión entre deporte y derecho.

Considero que es un tema interesantísimo de abordar, el deporte en el derecho no tuvo su interés hasta bien entrada la época moderna, cuando, como he comentado al principio, se empezó a regular el derecho, con los diferentes casos de dopaje que empezaron a salir a la luz, sobre todo relacionados con atletas profesionales y en el marco de los juegos olímpicos.

Asimismo, la agencia tributaria realiza, desde los años 90, una fuerte persecución de los deportistas que evaden impuestos de sus derechos de imagen (Además de otros tipos de evasores) a través de diversa legislación que va actualizando constantemente. Para hacernos una idea de la magnitud que supone dicha evasión de impuestos solo hay que ver los casos recientes de evasión fiscal de los deportistas.

Jugadores de fútbol importantísimos y conocidísimos en el plano internacional han sido objeto de investigación tanto por fiscalía como por agencia tributaria por su evasión de impuestos, como es el caso de Leonel Andrés Messi, acusado de evadir la cantidad de 4,20 millones de euros entre los años 2007 y 2009, o la de Javier Máscherano, también futbolista del Barcelona, acusado de evadir impuestos en su declaración de 2011 y 2012 la cantidad de 1,5 millones de euros.

Considero este tema de los más interesantes, y la razón de elección es básicamente porque aglutina dos de las ramas más interesantes para mí, la fiscalidad en el derecho, y el deporte, por lo que era una oportunidad única para profundizar más sobre este tema.

La metodología es bastante sencilla, como cualquier trabajo de investigación, la búsqueda de jurisprudencia es básica para dicho trabajo. Se hace muy complicado el hecho de realizar un trabajo jurídico sin un apoyo jurisprudencial detrás ya que muchas de las normas reguladoras actualmente de fiscalidad, provienen de normas dictadas por tribunales supremos tanto europeos como españoles.

Asimismo, el apoyo jurídico doctrinal es básico también, diversas obras de referencia doctrinal incluidas en la bibliografía, además de diversas leyes importantísimas en el ámbito fiscal como el Impuesto de la renta de las personas físicas, el impuesto de sociedades, o la ley general tributaria han jugado un papel crucial a la hora de la documentación del trabajo.

El trabajo estará encuadrado en 4 temas diferentes.

En el primero de los temas, hablare básicamente del patrocinio en el deporte, que es, como se hace, y desde un punto de vista jurídico, cuales son sus elementos y características, para ahondar más profundamente, en lo que supone para un evento del calado de los juegos olímpicos, el contar con “Officials Sponsors” que le proporcionen medios técnicos y económicos para poder realizar eventos de semejante envergadura.

Continuaré con la parte de los derechos de imagen en España, esta es una de las partes más importantes del trabajo, ya que recoge absolutamente toda la tributación de los derechos de imagen en el sistema tributario español, causas, sujetos pasivos, sujetos activos, explicándolos y resolviendo diferentes dudas que surjan a lo largo de la exposición del trabajo. Dudas como ¿que pasa si se desvían dichos fondos a una empresa externa? ¿Qué pasa si el jugador es el que suscribe el contrato con el club y es el club el que cede los derechos? Quedaran resueltas.

Se comentara también los derechos y deberes de los jugadores para con dichos contratos de patrocinio y publicidad prestando su imagen, por lo que se ahondara mucho más en los contratos de patrocinio y de imagen de marca, sus características para con los jugadores, etc....

En el siguiente capítulo se verán dichos contratos de patrocinio, pero desde un punto de vista a nivel europeo, hablando principalmente del derecho deportivo en la unión europea, y haciendo una breve introducción y explicación de los contratos de patrocinio en los principales eventos deportivos europeos organizados por la UEFA como son la Champions League y la Europa League.

Y para finalizar, se abordará el tema de los contratos de patrocinio y de la fiscalidad de dichos derechos de imagen y contratos en un plano internacional, hablando principalmente de las ligas americanas deportivas, cuyas cifras estratosféricas las convierten en uno de los negocios más lucrativos del último siglo.

Asimismo, también es obligado, ya que se habla de impuestos y tributación a nivel internacional, hablar de los convenios de doble imposición, nombrando por supuesto a la OCDE, y diversos organismos.

Explicando un poco como funcionan dichos convenios, como tributan los deportistas que se acogen y los que no se acogen a él y por supuesto, que pasaría si no existiesen dichos convenios de doble imposición, se podrá tener una visión un poco más amplia de cómo funcionan los impuestos en el plano internacional y como afectan, directa o indirectamente a los deportistas y a los que obtengan rentas en el extranjero.

Por último, no quiero finalizar este punto sin agradecer enormemente el esfuerzo de todas las personas que me rodean y que me han animado a continuar adelante, familia y amigos. A la profesora María Teresa Alemany, por su paciencia y dedicación, además de su tiempo y a la biblioteca de la universidad Miguel Hernández de Elche, por acogerme todas las tardes en las que realice este trabajo.

## II. El patrocinio en el deporte.

### 2.1 Los contratos publicitarios en el ámbito del deporte, naturaleza jurídica, elementos, y características.

Patrocinio, viene de la palabra latina *Patrocinium*, y que la RAE define como “Amparo, protección, auxilio” con esta definición. Más o menos, nos podemos hacer una idea de el significado y la importancia que tiene para el deporte la financiación privada, ya que sin esta, este no podría subsistir. Y para ello, habría que remontarse a las primeras normas que crearon y regularon dicho patrocinio en la legislación española.

Las raíces y el origen de los contratos publicitarios del patrocinio en España, datan de la ley 34/1988 del 11 de noviembre general de publicidad en la que se introduce en el ordenamiento jurídico un contrato publicitario fundamentado en que el patrocinado, a cambio de una asignación económica o ayuda, se compromete a colaborar en su publicidad.

Más adelante, en la ley del mecenazgo de 1994, la, técnicamente llamada, ley 30/1994 del 24 de noviembre de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades del interés general, se estableció un mecanismo general de participación de las actividades, que estaba basado en atraer al ámbito de la ley, aquellas aportaciones que, aunque motivadas también por la idea de la difusión del aportante, se realizaban en beneficio de las entidades a las que se refiere la norma.

Por lo tanto, y según lo expuesto anteriormente, se crearon dos normas diferentes, una para la publicidad y otra para la difusión, ley 34/1988 y ley del mecenazgo respectivamente.

Nos pararemos a hablar de la naturaleza jurídica del contrato de patrocinio deportivo.

Se trata de uno de los contratos previstos en la anterior mencionada ley 34/1988 del 11 de noviembre general de publicidad donde ha sido considerado como un instrumento publicitario en el deporte<sup>3</sup>

Una vez que surgieron los interrogantes, hubo que establecer un sistema de fuentes que permitiera resolver las lagunas que se suscitaban en la práctica. En los primeros estudios sobre el contrato de patrocinio, se preguntaron los autores si habría que prevalecer el derecho mercantil sobre el derecho civil o al contrario.

En este contexto surgieron dos autores, cada uno exponiendo una teoría, uno de ellos fue Vidal Portables y el otro fue Arnau Raventós.

---

<sup>3</sup> J.LANDABEREA UNZUETA, El contrato de esponsorización deportiva. P. 17.



El primero de los autores, Vidal Portables, establecía que cuando la actividad empresarial se desarrolla en un marco empresarial, como ocurre normalmente, y no se pueda aplicar la ley general de publicidad, la comentada, ley 34/1988, se aplicará la otra opción legal disponible.

Este autor, entiende que existe una rama del derecho que presenta un carácter especial con respecto del derecho civil, pero que solo se aplicara supletoriamente en defecto de disposiciones mercantiles en materia de contratación.

Por el otro lado encontramos a Arnau Raventós, que considera que el patrocinio es un contrato civil, por lo que se integra a partir de disposiciones contenidas en el código civil por cuestiones de naturaleza practica.

Si hablamos de jurisprudencia y no de doctrina, el Tribunal Supremo, en su sentencia del 30 de abril de 2002, estableció que el contrato de patrocinio “Como todo contrato atípico, se regula, en primer lugar, por la normativa imperativa, ciertamente escasa, sobre obligaciones y contratos, en segundo lugar, por lo pactado por las partes en aras al principio de autonomía de la voluntad, y en tercer lugar por la normativa de los contratos y especialmente de aquel y aquellos con los que guarde más similitud”<sup>4</sup>

En cuanto a las características del negocio jurídico, existen 5 características: La atipicidad, la sinalagmatidad, la consensualidad dual, la onerosidad, la no aleatoriedad y el negocio jurídico intuitu personae. Pasaremos a continuación a describir una por una las características.

- **Atipicidad:** doctrinalmente, no existe una consensuidad con respecto a si los contratos de patrocinio son típicos o no, y esto resulta muy importante ya que la principal consecuencia de los contratos atípicos es la dificultad en la determinación del régimen jurídico que le resulte aplicable cuando se trata de colmar los vacíos en su interpretación y por lo tanto ante situaciones de incumplimiento. La atipicidad significa también que además de la aplicación de la ley 34/1988 General de publicidad, también deberán valorarse otras disposiciones de naturaleza publica y privada que regulan y afectan al deporte. Por lo tanto, aunque haya un reglamento específico, las peculiaridades que existen, pueden hacer obligar al juez a hacer una interpretación más acorde con la realidad del hecho deportivo.
- **Carácter Sinalagmático:** El tribunal supremo en su sentencia del 9 de enero de 2012, dice claramente que las obligaciones bilaterales tienen un sinalagma doble, en cuanto una atribución obligacional debe su origen a otra. Concretamente, comenta que: “Las obligaciones bilaterales y reciprocas tienen por contenido un sinalagma doble, el genérico en cuanto a una atribución obligacional debe su origen a la otra y el funcional significativo de

---

<sup>4</sup> STS, sala de lo civil, sentencia numero 427/2002 del 30 de abril. [RJ 2002/4038]

la interdependencia que las dos relaciones obligacionales tienen entre sí en cuanto a su cumplimiento; de tal forma que cada deber de prestación constituye para la otra parte la causa por la cual se obliga, resultando tan íntimamente enlazados ambos deberes que deben cumplirse simultáneamente”<sup>5</sup>

- **Consensualidad:** El contrato de esponsorización existe desde que una o varias personas consienten el obligarse a dar alguna cosa o prestar algún servicio.

Se debe aplicar el principio de libertad de forma, ya que si se dan las condiciones para que el contrato de patrocinio deportivo sea válido, el contrato devendrá obligatorio sin que sea requisito para su validez el cumplimiento de formalidad alguna. No obstante, y como suele ocurrir, resulta necesario la articulación del contrato en un soporte documental, para registrarlo, debido a la necesidad de acreditar documentalmente dicha celebración, por si existiese un cumplimiento defectuoso o un incumplimiento contractual.

Adicionalmente, hay que añadir que existe una regulación fiscal previa con respecto a dichos contratos, por lo que se hace incluso más necesario el registro documental de dichos casos.

- **Onerosidad:** La esponsorización es onerosa, de eso no cabe duda, toda vez que la ayuda económica tiene como contraprestación el servicio publicitario del patrocinado hacia el patrocinador, además, el patrocinado debe cumplir con una serie de pautas para dicha obligación articuladas en torno a la marca, todas ellas estipuladas bajo el contrato de patrocinio. En este caso, es fundamental que exista un intercambio equilibrado de prestaciones de manera que de existir ayuda sin contraprestación o viceversa, el contrato se desnaturizaría. La onerosidad es algo fundamental en el patrocinio ya que, si no existe dicha figura, el contrato deviene de manera diferente ya que el contrato de patrocinio es remunerado y existe afán de lucro

- **No aleatoriedad:** El fin último del contrato de patrocinio para los patrocinadores es comunicar sus productos a través de la publicidad asociada. El incremento de las ventas o el impacto mediático o corporativo, es algo que se busca, como es obvio, pero no es algo exigible al patrocinado, es decir, los beneficios no deben estar sujetos al azar. Dicho contrato está también regulado en el código civil en su artículo número 1.790 en el que estipula que “Por el contrato aleatorio, una de las partes o ambas recíprocamente, se obligan a dar o a hacer alguna cosa de lo que la otra parte ha de dar o hacer para el caso de un acontecimiento incierto o que ha de ocurrir en tiempo indeterminado” Por lo tanto, el

---

<sup>5</sup> Sentencia del tribunal supremo, sala 1ª número 797/2012 del 9 de enero. [ED] 2013/2716]

incremento de las ventas o de la demanda del producto, no puede ser de ninguna manera una condición para cumplir con una parte del patrocinio deportivo, es decir, no se puede poner ninguna cláusula que estipule que se cumplirá si las ventas se incrementan un 20 o un 30 %

- ***Negocio Jurídico Intuitu personae***: El patrocinio facilita la difusión de una imagen corporativa del patrocinador, por lo que este, elige al patrocinado en base a las circunstancias personales o mediáticas que lo rodean ya que es el patrocinador el que quiere asociar la marca al patrocinado. Es decir la asociación de la marca del patrocinador con el patrocinado, se hace en base a unas cualidades y a unos parámetros que selecciona dicho patrocinador ya que es este el que relaciona su marca con la persona y con el público al que quiere ir dirigido, no es lo mismo vender unos palos de Golf usando a Michael Jordan que a Tiger Woods.

Asimismo, igual que es perjudicial un buen patrocinado para el patrocinador, la situación puede ser al revés, el patrocinador tiene que tener mucho cuidado a quien elegir de patrocinado, toda vez que la publicidad incide en las personas y en el comportamiento de los destinatarios del mensaje corporativo, resulta que la exhibición de símbolos o publicidad de entidades con una vulneración a los derechos humanos por ejemplo, puede ser perjudicial para la imagen del jugador. El caso más claro lo tenemos en el Fútbol Club Barcelona, que hace 2 temporadas, se planteo seriamente continuar con su patrocinador “Qatar Foundation” debido a que se cuestiono seriamente si vulneraba los derechos humanos dicho país asiático. Por ultimo y para finalizar este apartado, vamos a ahondar en los elementos del contrato de patrocinio, que son dos, las partes del contrato y el objeto y causa del contrato.

#### **- Las partes en el contrato de patrocinio deportivo.**

Las partes que intervienen en el contrato de patrocinio son el patrocinador y el patrocinado, como hemos podido observar en el anterior punto de las características y elementos. Dicho esto, hay que comentar un par de aclaraciones respecto a dichas figuras.

Los contratantes pueden ser personas físicas o jurídicas, a título individual o colectivo y, si se tratase del segundo caso (a título colectivo) de derecho público o derecho privado.

Asimismo, el destinatario de las ayudas puede ser una persona física mayor de edad que no tenga impedimentos para celebrar el negocio jurídico (incapacitado) pero también puede ser un menor de edad no emancipado o un sordomudo que no pueda darse a entender por escrito, estos dos últimos casos previa intervención de su representante legal.

La persona física que negocie un patrocinio deportivo, siempre deberá tener capacidad para contratar a nombre de propio o en representación del patrocinado y en este supuesto,

contraer válidamente derechos y obligaciones a favor y en nombre del sujeto que devendrá obligado directo de la ejecución de la prestación publicitaria.

No obstante, cuando la parte interviniente es una persona jurídica, la formación de la voluntad corresponderá al representante legal de la misma, de acuerdo con las facultades otorgadas en los estatutos respectivos.

Con respecto a los primeros casos en los que el menor de edad o al discapacitado física o mentalmente, es al que patrocinan, deberá prestarse el contrato por quienes les representen legalmente, no obstante, recordemos que en el artículo 319 del código civil contiene una excepción a la prohibición contenida en el primer y que se refiere a los menores que gozan de vida independiente.<sup>6</sup>

a) **El patrocinador:** El patrocinio puede darse de manera exclusiva si únicamente existe un patrocinador o en régimen de concurrencia si hay más de un sujeto que otorga las ayudas.

Asimismo hay diversas denominaciones para dichas ayudas siendo las de Copatrocinio, Patrocinio compartido o patrocinio asociado las más importantes.

Además, como es lógico y como explicamos arriba con los Juegos Olímpicos, dependiendo de la participación económica de los patrocinadores, estos tienen más o menos derechos sobre el evento o club. Por ejemplo los patrocinadores principales en un club, son los que ocupan el logotipo delantero mientras que los que aportan menos capital ocupan lugares secundarios. Citando ejemplos prácticos podemos encontrar a la empresa de trading online Plus500, como sponsor principal del Atlético de Madrid, aportando la cantidad de 43 Millones de euros por 4 años de patrocinio<sup>7</sup>, mientras que la empresa china de electrónica Huawei, aportando menos capital, también ocupa un lugar secundario pasando a la manga de la camiseta.

Asimismo, en el negocio de la Fórmula 1, uno de los que más dinero mueven en el mundo, los patrocinadores pasan a llamarse patrocinador principal y patrocinador relevante, diferenciándose en que el patrocinador principal, que es el que más capital aporta, puede utilizar el logo del evento y dispone de una gran visibilidad publicitaria en el mismo, por ejemplo en el Gran Premio de España, el Banco Santander es el patrocinador principal, además de que, en algunos eventos, puede añadir su nombre al de

---

<sup>6</sup> El artículo 319 del Código Civil expresa “Se reputara para todos los efectos como emancipado al hijo mayor de dieciséis años que con el consentimiento de los padres viviere independientemente de estos. Los padres podrán revocar este consentimiento”

<sup>7</sup> Según el informe de gestión del club en el año 2015.

la carrera como es el caso de la empresa Gulf Air, y el Gran Premio de Bahréin, llamado Gulf Air Bahréin Grand Prix. En cambio el patrocinador secundario como se puede suponer, tiene una visibilidad más limitada en el gran premio.

- b) **El patrocinado:** El sujeto que recibe la ayuda económica para la realización de la actividad como comentamos antes puede ser una persona física o jurídica, de naturaleza privada o pública, con capacidad de obligarse y contraer los derechos y obligaciones inherentes al contrato de patrocinio.
- c) **El objeto:** El objeto puede referirse a la operación jurídica en que se fundamenta cada contrato, en función de lo que las partes persigan obtener con cada negocio jurídico. En el contrato, existe una contraprestación que persigue el patrocinador que no facilita una ayuda sin interés, es decir, a cambio pacta una difusión de su publicidad por el patrocinado.

## 2.2 La explotación de los derechos de imagen y publicidad en el ámbito de los Juegos Olímpicos.

Si hablamos de eventos en el ámbito deportivo y de patrocinios, no podía faltar el evento considerado por muchos, más importante y más grande a nivel mundial deportivamente hablando. Esta claro que este no es otro que los Juegos Olímpicos de verano.

Celebrados en un país diferente cada 4 años y en un continente diferente, existe una regla no escrita, que dice que dichos continentes deben de rotar, y efectivamente así ha sido, pasando de América del Norte a Asia, Europa, Oceanía y América del sur. Países tan importantes como Atlanta, Berlín, Londres, Pekín, Río de Janeiro, Tokio o la mismísima Atenas, donde se celebraron los primeros juegos olímpicos, en la ciudad de Olimpia, han sido (en el caso de Río serán) sedes olímpicas mundiales, con todo lo que ello conlleva y repercute. Para hacernos una idea, según el alcalde de Londres en el momento de la celebración de sus juegos olímpicos (Año 2012), Boris Johnson, los juegos olímpicos han dejado la estratosférica cantidad de 20.000 Millones de dólares en beneficios para la ciudad<sup>8</sup> aunque a esta cifra haya que restarle los casi 14.000 Millones en gastos de la ciudad.

---

<sup>8</sup> <http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/balance-economico-juegos-olimpicos-londres-2012>

Reportó en términos de visitantes unos 300.000 de diversas partes del mundo y unos 600.000 Británicos que se desplazaron a la capital de Inglaterra para presenciar dicho acontecimiento, haciendo que la ocupación hotelera se quedase en un 85%.

Viendo estas cifras, no cabe duda que los juegos olímpicos es uno de los eventos más importantes y más esperados del año cuando es año olímpico (Como ocurrirá en 2016, que se celebraran en Rio de Janeiro) y por lo tanto, es uno de los eventos en los que quieren estar absolutamente todos los patrocinadores, un escaparate mundial en el que dar a conocer sus productos.

Es por ello que es tan importante la publicidad y los derechos de imagen en el marco de los juegos olímpicos, muchísimas empresas utilizan, como hemos comentado antes, dicho evento para promocionar su marca a nivel mundial y el Comité Olímpico Internacional, máximo órgano organizador de dichos juegos tiene varias maneras de financiar dichos juegos olímpicos, entre los que se encuentra el programa TOP (The Olympic Partners). El acuerdo TOP, se refiere exclusivamente a los acuerdos entre las empresas partners colaboradoras y al comité olímpico internacional.

El programa TOP es muy sencillo de explicar y se remonta a los juegos de Los Ángeles '84. En ese momento se decidió encargar a la empresa internacional ISL el desarrollo de un programa de paquetes de beneficios para sus miembros potenciales. Es decir, si se formaba parte del TOP, se formaba parte de un grupo distinguido de empresas que tenían diversas ventajas sobre el resto de patrocinadores de los juegos olímpicos. Además, se facilitó la entrada a dicho patrocinio ya que, antes del programa TOP, se tenía que negociar con diversos organismos, con los comités nacionales, con los comités organizadores y con el COI, con el Comité olímpico internacional. Con la llegada de la gestión de ISL y del programa TOP, esto paso a segundo plano y se negociaba directamente con esta empresa la entrada o no. Esto dio muchísimas facilidades, hasta que en el año 2001 dicha empresa entro en quiebra y a partir de entonces, se organizan y lo gestiona directamente el departamento de marketing del COI.

El patrocinio, a nivel local, comercial e internacional tiene una importancia capital en el desarrollo de los juegos. El apoyo es importantísimo no solo a nivel económico sino a nivel de infraestructuras, ya que los socios suministran servicios, infraestructuras, etc....

Por ejemplo, los pasados juegos de Londres, la empresa General Electric, fue la encargada de suministrar todo el sistema eléctrico, además de aportar una suma importante de dinero. Asimismo, la empresa de relojes Omega, fue la cronometradora oficial, aportando relojes y cronómetros para las pruebas, esto hace ver la importancia que tienen dichas empresas para el

desarrollo de los juegos, no solo a nivel económico como se puede observar por las cifras sino también a nivel de gestión y de logística.

Además, las empresas que patrocinan dichos juegos, obtienen numerosas ventajas, todas ellas relacionadas con el marketing y la imagen de marca que se crea a nivel mundial.

Por ejemplo, con el programa TOP, se obtiene una exclusividad durante todo el periodo olímpico, es decir durante 4 años para patrocinar los juegos de invierno y los de verano, en los que dichas marcas pueden utilizar a placer y como ellos convengan las imágenes de los juegos olímpicos, comités olímpicos internacionales etc.. Es decir, Coca Cola o McDonald's, podría utilizar (Y de hecho lo hacen) las imágenes de los aros entrelazados para dar visibilidad a su marca en esos 4 años y no solo durante el mes olímpico.

Este contrato de exclusividad tiene dos vertientes:

- Por un lado, la asociación de la marca hacia un evento deportivo mundial, que todo el mundo conoce y que tiene una repercusión altísima en la sociedad.
- Por el otro lado, la prohibición de utilizar dichos símbolos por otras marcas (Incluso aun siendo partners, como Deloitte, Cisco, British Airways o Bristish Petrol (BP) en el caso de los juegos de Londres 2012) hace que la competencia se reduzca drásticamente, facilitando muchísimo las cosas en materia de marketing y de explotación de imagen.

Además, otra de las ventajas que tiene es que el programa TOP, aparte de dar un asesoramiento en marketing, también como he comentado, da la posibilidad de la explotación de los derechos corporativos durante 4 años.

Actualmente los Worldwide partners de los juegos olímpicos son 13. Coca Cola, McDonald's, Dow Chemical, Acer, Omega, Visa, General Electric, Procter and Gamble, Atos, Samsung, Bridgestone, Panasonic y Toyota.

Para finalizar y para hacerse una idea de la repercusión económica que tiene dicho programa para el Comité Olímpico Internacional, hay que destacar que el programa TOP VI, que englobó los juegos de invierno en Turín 2006 y los Juegos olímpicos de verano en Pekín de 2008, tuvieron un valor estimado de 886 millones de dólares.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> BOYKOFF JULES, Celebration Capitalism and the olympic Games. Routledge. Pág. 34

### III. Concepto e introducción a los derechos de imagen

#### 3.1 Concepto y explicación de los derechos de imagen, breve explicación del mismo.

Se podría hablar largo y tendido de uno de los derechos que más atañen a la esfera personal de los individuos españoles, el derecho a la propia imagen. Dicho derecho, está reconocido en nuestra carta magna, en la Constitución Española de 1978, en su artículo número 18 en el que, textualmente se dice “ Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”.

Asimismo, según la RAE, el derecho de imagen es “Cualquier idea que represente o se asemeje a una idea en concreto” por ejemplo, una imagen de algún deportista famoso. También, el Tribunal Constitucional, se ha pronunciado al respecto de los derechos de imagen, estableciendo que dichos rasgos, son los más característicos de una persona como son la imagen física, la voz o el nombre, cualidades definitorias del ser propio”<sup>10</sup>

Dicho derecho de imagen, es muy relativo, ya que, según explica LASARTE “varía drásticamente en casos en los que una persona queda vinculada por sus propios actos en relación con el ámbito que considera reservado e íntimo (...) si una persona está presente todo el día en la vida cotidiana del resto de los ciudadanos, lógicamente está restringiendo su ámbito íntimo”<sup>11</sup>

Dicho derecho a la imagen, si bien es cierto que absolutamente todos los ciudadanos españoles o extranjeros tienen derecho a la propia imagen, no siempre tributa, es decir, no todos los ciudadanos españoles o extranjeros, obtienen rentas por dichos derechos de imagen.

El trabajo que nos atañe y que en realidad es donde está la cuestión problemática, es en los derechos de imagen en los que sí que hay obtención de rentas por su explotación, es decir en los derechos de imagen de personas públicas, que es el conjunto de rasgos que caracterizan a una persona ante la sociedad y por lo tanto la que va a usarse para la explotación y la que va a dar rendimientos.

Asimismo, el TC también se ha pronunciado al respecto de las consecuencias del derecho a la propia imagen y el uso del mismo explicando que “la facultad otorgada por este derecho, en tanto que derecho fundamental, consiste en impedir la obtención, reproducción, difusión de la propia imagen por parte de un tercero no autorizado, sea cual sea la finalidad, -informativa, comercial,

<sup>10</sup> Véase STC 25 de abril de 1994 (RTC 1994/117) fundamento jurídico 3º

<sup>11</sup> LASARTE, CARLOS. Parte general y Dº de la persona. Principios de Dº Civil I. MARCIAL PONS. 2012. Pág. 164.



científica, cultural (...), perseguida por quien la capta o difunde”<sup>12</sup>

En los años 80, surgió una polémica en torno a la tributación de dichos derechos de imagen, especialmente del deporte más mayoritario y que más dinero movía por aquel entonces, que no es otro que el fútbol. Las cantidades que percibían dichos deportistas, por sus derechos de imagen, bien por establecidas por el convenio colectivo de aquel entonces o por contrato, tributaban como rendimientos del trabajo en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (En adelante IRPF)

Más tarde, con la globalización y la internacionalización deportiva, y sobre todo a su repercusión mediática, los derechos de imagen fueron explotados por los futbolistas, que vieron en ese derecho, una manera más de aumentar sus ingresos anuales. Se firmaban contratos con marcas publicitarias, en las que había una relación recíproca y en las que las marcas utilizaban la imagen del jugador para anunciar sus productos, y el jugador obtenía a cambio, dependiendo de la marca, una cantidad económica, o diferente material deportivo. El caso más claro es el de Puma y Pelé, en el que el astro brasileño luciría la marca alemana y esta, a cambio, utilizaría su imagen para publicitar sus productos.

Todo cambio en España, con la regulación de dichos derechos de imagen, cuando se promulgo la ley 13/1996, en las que, se añaden al IRPF, los derechos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de los derechos de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.<sup>13</sup>

De sobra son conocidos los casos de fraude fiscal perpetrados por jugadores de la liga profesional de fútbol. Futbolistas como Lionel Messi, Javier Máscherano o, saliendo del mundo del fútbol, Bertín Osborne, en los que sus derechos de imagen han sido usados y han recibido a cambio una remuneración.

Muchas veces, los clubes cedían los derechos para evitar la retención a la que están obligados a practicar sobre las rentas de los jugadores que estén en su nómina, asimismo, por otra parte, los jugadores también cedían sus derechos a empresas, normalmente perteneciente al cedente, y que estaba situada normalmente fuera de España, a menudo en paraísos fiscales, por lo que no

---

<sup>12</sup> Véase STC de 26 de marzo de 2001 (RTC 2001/81)(Sala segunda). Fundamento jurídico segundo.

<sup>13</sup> Ley 13/1996 del 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social. Art 2, letra G.

solo no se retenía por las rentas del trabajo satisfechas por los clubes sino que esas rentas además, no tributaban en España por estar alojados fuera de esta y/o en paraísos fiscales.

### **3.2 La protección constitucional de los derechos de imagen en las relaciones deportivas en España.**

En ocasiones, y con arreglo a la exclusión que sufre el derecho a la propia imagen de su explotación con fines comerciales, aunque como veremos, este caso es el que más se da en el derecho del deporte, no hace que desaparezcan casos de vulneración de derechos de imagen.

Esto es debido a que existen muchas actividades comerciales cuyo fin es el de explotar la imagen de los jugadores, o algunas marcas, para dar más valor al mensaje comercial que venden, optan por incluir sin consentimiento del deportista, su imagen, vulnerando así, el derecho a la propia imagen del deportista <sup>14</sup> por lo que podemos observar claramente la vulneración del artículo 18 de la Constitución Española en la que se reconoce el derecho a la propia imagen.

Hay que matizarlo ya que como bien veremos a continuación, dicho derecho no existiría en el caso de que existiese un consentimiento a través de una relación comercial.

También, cabe considerar una forma importante de posible vulneración de los derechos de imagen en los casos, ya no de deportistas de élite sino de los propios espectadores.

Existen, estos últimos años muchísimos programas deportivos, incluso en la sección deportiva de las noticias, los cuales se dedican a difundir mediante imagen y sonido a los espectadores de los recintos deportivos por el interior. Programas famosos como “Deportes Cuatro” “Minuto #0” o “El Día Después”

El problema reside en los espectadores, como se ha comentado antes, que acuden a tal evento deportivo y cuya imagen es captada y difundida claro está, sin su consentimiento expreso. En este caso, la reproducción de las imágenes es accesoria, ya que lo principal es la reproducción de las imágenes deportivas que se encuentran en el recinto y la captación de imágenes de las personas que acuden a visionarlo es algo secundario. (Enfocar al campo y que se vea la grada es algo normal en una retransmisión deportiva)

También habría que matizar que cuando una persona acude al recinto a verlo, bien sea por las características del espectáculo o por las del recinto, los espectadores saben de antemano que dicho espectáculo será reproducido en directo o grabado, por lo que existe una exoneración de la responsabilidad por una accesoria legalmente establecida, además de que, aparte de la

---

<sup>14</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Barcelona 17 de noviembre del 2000.

accesoriedad, el espectador conoce la existencia de un riesgo de grabación debido a las peculiaridades del evento, y en el momento de la adquisición de la localidad, tácitamente las acepta.

Cabe destacar los momentos en el que la accesoriedad pasa a ser lo principal, es decir, en los casos en los que por ejemplo, se graba a una persona en concreto, haciendo algo estrafalario, debido a que se le quiere remarcar, o en los casos en los que se graba a una persona haciendo zoom en ella y rodeándola con un círculo. (El espectador que lleva una peluca a un partido, o los espectadores que están haciendo un baile)

En dichos casos, el espectador que sufre esto, debería estar totalmente protegido por el artículo 18 de la constitución<sup>15</sup>, ya que no se trata de un personaje público y, como hemos comentado antes, cuando el espectador pasa a ser algo principal, en lugar de algo accesorio, se tiene que pedir un consentimiento expreso al titular de derecho para poder hacer uso de el.

### 3.3 La tributación de los derechos de imagen en España.

Después de comprender más a fondo, de que tratan los derechos de imagen en España, donde están regulados, que son, etc.... pasaremos a estudiar más a fondo como tributan dichos derechos de imagen en territorio nacional.

En nuestro sistema tributario, las diferentes rentas que obtienen los deportistas profesionales, son gravadas de manera diferente, dependiendo si reside o no en España, a lo que habrá que atenerse al IRPF, o al IRNR.

Casos concretos podríamos comentar el de los deportistas que han trasladado su residencia a paraísos fiscales, aunque a estos se les considere residente fiscalmente en nuestro país, según el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, del IRPF.

Así pues, las retribuciones derivadas del desarrollo de una actividad deportiva, se consideraran rendimientos del trabajo cuando sean en régimen de dependencia, es decir, cuando el deportista este ligado por medio de un contrato de trabajo, siempre y cuando este se realice voluntariamente, es decir, cuando el deportista se dedique voluntariamente a la practica del deporte. Cuando dicha condición no ocurra, es decir, cuando no haya voluntariedad, se creara una relación administrativa, tal como ocurre con los miembros de las selecciones nacionales, que tienen que participar obligatoriamente debido a las normás federativas.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> "Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen"  
Art. 18.1 de la constitución española.

<sup>16</sup> Art 39, letra D del reglamento general y de competiciones de la Federación Española de Baloncesto aprobado por comisión deportiva el 23 de diciembre de 2013

Igualmente, no se considerara relación laboral cuando la no esté retribuido, como ocurre cuando el club se hace cargo de los gastos que originados por la practica deportiva pero no del resto (Cuando por ejemplo paga los gastos de locomoción y las dietas de los jugadores).

De esto ultimo podemos sacar la conclusión de que, serán objeto de IRPF, todas las percepciones, que un jugador tiene derecho a percibir de su club, de acuerdo con el convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional (Teniendo en cuenta claro está, la practica del fútbol, en el caso de otros deportes habrá que estar atento a que deportes se trata), dichas percepciones son, por ejemplo:

- La prima de contratación o fichaje<sup>17</sup>
- La prima por partido<sup>18</sup>
- El sueldo mensual
- Las retribuciones percibidas del club durante la incapacidad temporal<sup>19</sup>

También existe la opción del residente en la unión europea que obtiene sus rentas en España. En este caso, el deportista tributaria por el IRNR, aunque también se le da la opción de tributar por el IRPF, en virtud del artículo 46 del texto refundido del IRNR.

Pasando ya a la normativa pura y dura que regula el derecho de imagen, cabe destacar por encima de todas, el artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985, que expone “ En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmás comerciales previsto en el numero 3 del artículo 1 del presente Real Decreto.”<sup>20</sup>

Debido a esto, podemos observar varias consideraciones previas con respecto a los derechos de imagen de los deportistas profesionales.

- 1- Podemos observar que resulta totalmente lícito para un profesional el explotar su imagen publica y además, obtener rendimientos patrimoniales por dicha explotación, además de poder ceder dicha explotación a una tercera persona física o jurídica.
- 2- El reglamento español no impide explotar por separado dichos derechos con respecto al salario que se percibe, nos obstante dichos derechos solo podrán ser explotados con el consentimiento expreso del jugador.

---

<sup>17</sup> Según el artículo 22.1 del convenio colectivo del fútbol profesional.

<sup>18</sup> Según el artículo 23 del convenio colectivo del fútbol profesional.

<sup>19</sup> Según el artículo 33 del convenio colectivo del fútbol profesional.

<sup>20</sup> Art 7.3 RD 1006/1985 de 26 de junio por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

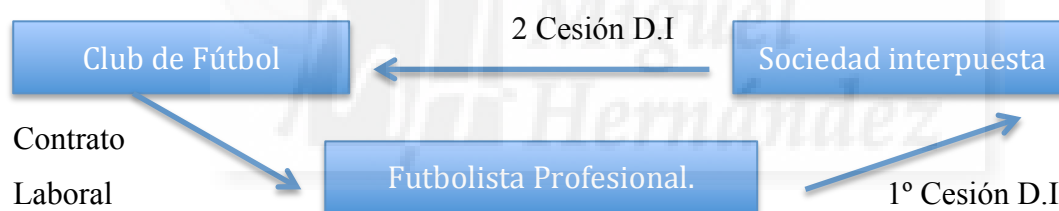
3- Por ultimo, cabe mencionar, que los pagos son independientes del salario del jugador por lo que, como se ha podido observar antes, no están sujetos a retención, ya que no se consideran rendimientos del trabajo, al no ser un pago por un servicio que da el jugador, esto se da, siempre y cuando, sea el propio jugador el que explote dichos derechos y no los ceda a una tercera persona. Si no se da el caso, dichos derechos estarán incluidos en los rendimientos del trabajo y deberán tributar.

Históricamente, a partir de los años 90, coincidiendo con el auge de los ingresos de los derechos de imagen debido a la globalización del deporte, empezó a darse un desdoblamiento en los sueldos y salarios de los deportistas, en dos partes, como hemos comentado en el punto 2.

1- La primera parte correspondía al salario correspondiente a su contrato laboral.

2- La segunda parte del salario correspondía la cesion de sus derechos de imagen.

Con estos dos elementos, se creaba una operación en la que el futbolista le cedía sus derechos de imagen a una sociedad y esta al club de fútbol pertinente, trataremos con más profundidad este caso en el tema 3.6 del presente trabajo, no obstante, considero que con un esquema, quedaría muchísimo más clara dichas cesiones.



Este periodo fue bastante breve, básicamente, las ventajas que tenía dichas cesiones era básicamente que, cuanto más cantidad de la cesion de derechos obtenía el jugador, en contra de su retribución como futbolista (Es decir, cuanto más dinero cobrara por derechos de imagen que como sueldo y salario) más podría evitar pagar fiscalmente hablando.

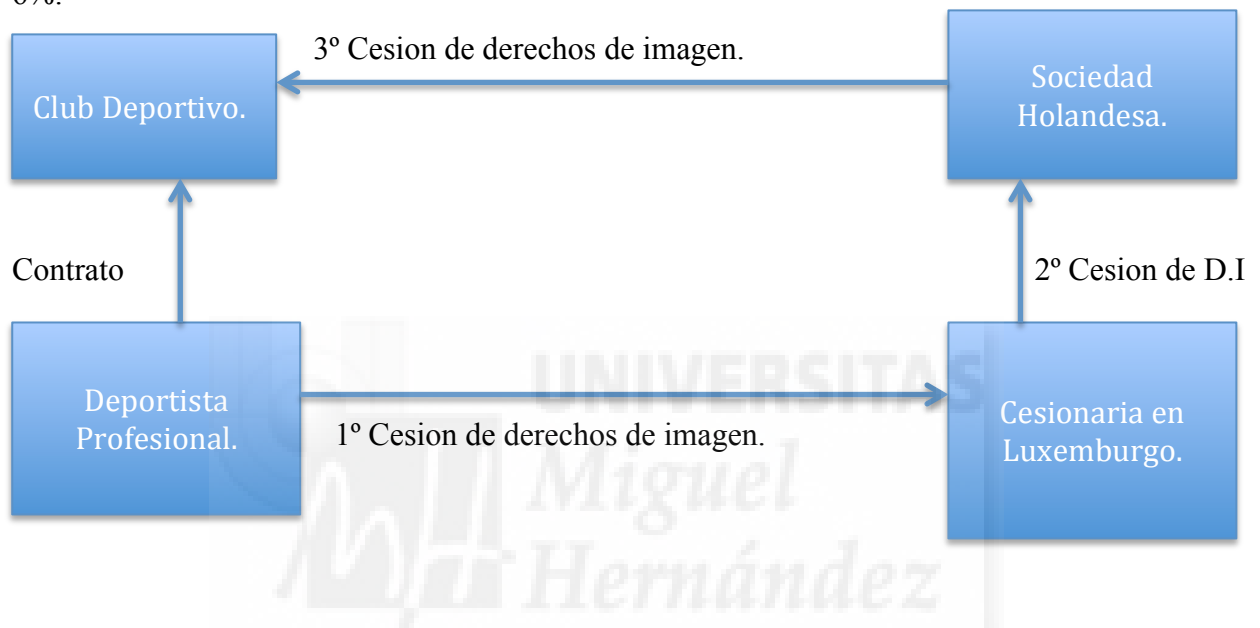
El dinero se desviaba hacia su sociedad interpuesta y tributaba por el impuesto de sociedades y no por el IRPF por lo que el ahorro fiscal era considerable.

No obstante, dicho tratamiento fiscal no era el más ventajoso y por supuesto, una vez que la administración tuvo constancia de ello, quedo bastante cuestionado por las normas antiabuso, así que los futbolistas crearían un actor más, que esta vez radicaría en el extranjero.

Con el establecimiento en el extranjero de las empresas, no solo se pretendía no pagar el IRPF, sino además, que las retribuciones eludiesen completamente el pago de impuestos en el

fisco español. Asimismo se conseguía una fácil ocultación de los destinos finales enviados al extranjero, si se elegían cuidadosamente los lugares donde radicasen las sociedades interpuestas y se realizaban algunas operaciones de ingeniería fiscal, habría ocasiones que se tributaria a un porcentaje bajísimo.

Un ejemplo es el del deportista que cede sus derechos de imagen, primero a un paraíso fiscal, como Luxemburgo, y luego esta misma empresa los cede a otra empresa que se encuentra radicada en un país europeo con un porcentaje de imposición muy bajo como Holanda, con un 6%.

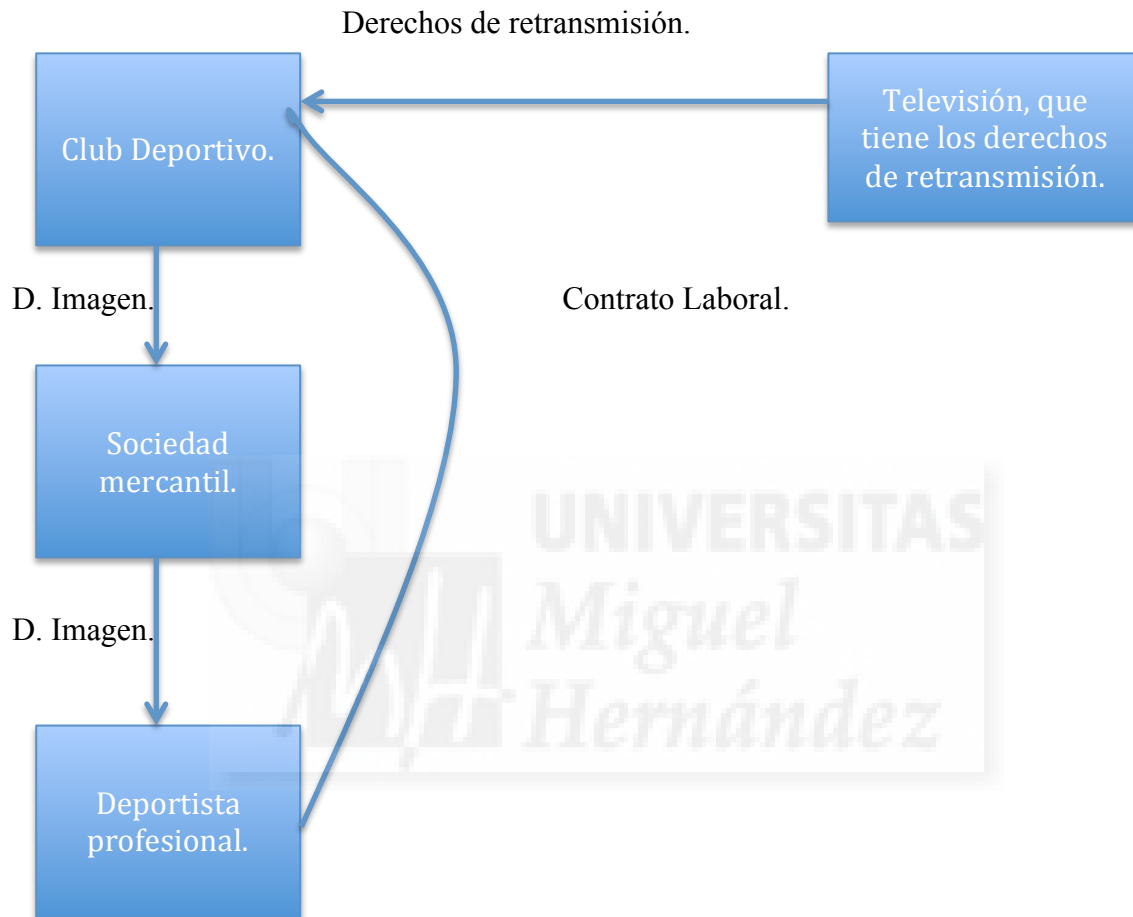


Una vez llego a este punto la agencia tributaria, se dio cuenta que dicha maniobra con empresas cesionarias era simplemente a efectos de evasión fiscal por lo que consideró y aplicó la opinión de que el pago de cantidades por derechos de imagen de deportistas era indisoluble a la practica deportiva y por lo tanto habría que abonarlas en concepto salarial, aplicándose por lo tanto, el RD 1006/1985 y aplicándosele la jurisdicción laboral por lo que el fisco español exigió el pago de los tributos correspondientes.

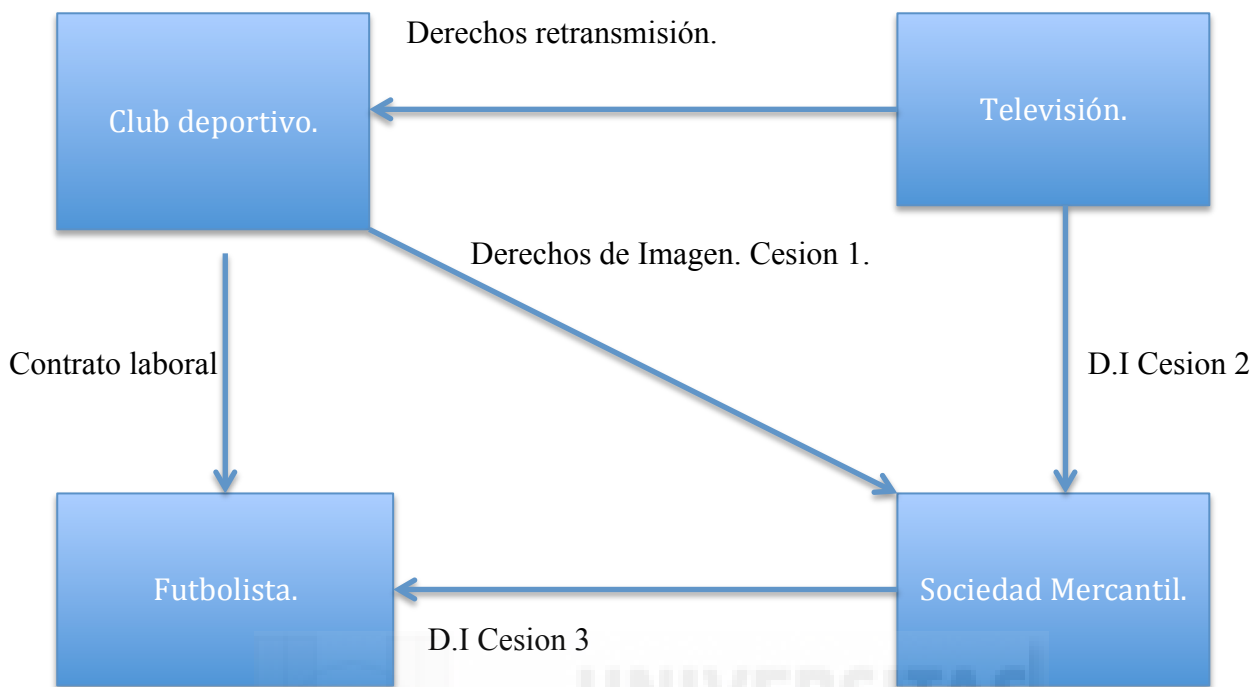
Hay que matizar un par de cosas.

- 1- La cesión tiene una finalidad de explotación comercial la cual puede realizarse de diferentes maneras, mediante radio, televisión, periódico, etc.... Utilizando imagen sonido, voz y demás elementos que puedan identificar a una persona y relacionarla con la marca correspondiente.
- 2- La ley permite la cesion a sociedades interpuestas, no obstante no esta amparado la utilización de una sociedad instrumental para facturar los servicios.

Con la llegada de la televisión y la globalización, la negociación entre futbolistas paso a otro nivel, ya que las televisiones también daban derechos de retransmisión a los clubes y estos los repercutían en el sueldo y derechos de imagen de los deportistas.



Al igual que cuando no existía la televisión, los deportistas podían crear sociedades mercantiles en paraísos fiscales, por lo que la tributación se realizaba igual que cuando no existían los derechos de retransmisión, es decir, cediendo los derechos de imagen.



A estos efectos, como hemos podido observar, la tributación de los derechos de imagen en España sigue una larga tradición en la que no se pudo regular, o se regulaba parcialmente, convirtiéndose así en un agujero fiscal por el que se escapaban miles de millones en concepto de impuestos, hacia paraísos fiscales, no llegando al límite de ser delito, porque realmente no se evadían impuestos como tal, ya que estaba regulado el tributar fuera, pero tampoco era bueno para las arcas públicas el dejar escapar tal cantidad de dinero, por lo que se empezó a regular de una manera más férrea, una de las leyes más importantes y de la que más se habló fue la llamada Ley Beckham, cuyo nombre “oficial” fue el Real Decreto 687/2005 por el que se modifica el reglamento del impuesto sobre las personas físicas.



### **3.4 La ley Beckham, contexto histórico, explicación y consecuencias a nivel tributario.**

El futbolista inglés David Beckham, fichado por el Real Madrid en 2003, por 35 millones de euros, proveniente del club inglés Manchester United, fue uno de las primeras personas en acogerse al Real Decreto 687/2005 por lo que coloquialmente dicha ley paso a llamarse Ley Beckham. La ley Beckham, permitía, en resumidas cuentas, tributar, a un tipo del 24% y solo por las rentas obtenidas en España, es decir, que si el futbolista tenía un contrato de patrocinio con alguna empresa inglesa como William Hill o Standard Chartered, esto no tributaba ya que se pagaba en Inglaterra. En resumidas cuentas, si una persona no residía en España, pero venia aceptando un trabajo, podría tributar el año que llegase y los otros 5 siguientes por el impuesto de no residentes, es decir un 24%, en lugar del un 47% de tipo máximo (Dependiendo de la nómina que uno cobrase)

Cabe mencionar que dicha medida, permitió un ahorro cuantitativo ya que se pasaba de tributar al 47%, ya que el IRPF iba por tramos, al 24% y solo por las rentas obtenidas en España, no por las rentas obtenidas a nivel mundial. Esto suponía un gran ahorro a muchos deportistas de élite cuyos sueldos eran elevadísimos, y los cobraban en poco tiempo, es decir, en un año fiscal, podrían ahorrarse nada más y nada menos que casi un 23% en concepto de impuestos sobre la base imponible de los rendimientos del trabajo. Queda claro que fue una ley importantísima en materia de fiscalidad, ya no solo por el ahorro que conllevaba dicha ley, sino por qué también afectaba a otros ámbitos, aunque indirectamente, como por ejemplo que los clubes de fútbol españoles pudieran fichar más, y más barato además de que los jugadores preferirían irse a un club en España antes que a uno en otro país cuya carga fiscal fuese más elevada, y por consiguiente la hegemonía mundial y europea en torneos como el mundial de clubes a nivel mundial o la UEFA Champions League a nivel continental, fuese demoledora en el siglo XXI.

La ley Beckham, no solo estaba enfocada a los deportistas de élite que cobraban grandes sueldos. El legislador en su redacción no contaba con este daño colateral, dicha ley estaba hecha para, fundamentalmente, atraer los talentos extranjeros a España, investigadores, personal de alta dirección, etc.. que se suponía que eran los que más ingresaban, por lo que una rebaja en el tipo fiscal aumentaría su interés en hacer que desembarcasen en España. Sobre el papel, la idea era absolutamente brillante. Se atrae capital humano gratis, excepcionalmente formado, con un ingreso superior a la media y que por lo tanto, tiene un gasto equivalente en la sociedad y hace que el PIB suba considerablemente ya que aumentan las ventas dentro del propio país. Sobre la

práctica, sirvió solo para que los deportistas de élite y algún personal de alta dirección (No todos los que se quisieron) pagasen menos impuestos.

Pero ahora nos pararemos a analizar las consecuencias que tuvo dicha ley Beckham, y que fue lo que supuso su derogación, a niveles numéricos.

En el año 2003, con la llegada de David Beckham al Real Madrid de los galácticos, se empezó a gestar unas de las burbujas económicas alrededor del fútbol que más tarde estallaría. Y estallaría en el año 2009, con el fichaje de Cristiano Ronaldo por el Real Madrid, pagando el club blanco al Manchester United por el jugador alrededor de 94 millones de euros, ya que debido a la estratosférica cifra de dicho fichaje, los clubes deportivos ya no se pensarían tanto el abonar una cantidad de más de 50 millones de euros en el pago de la cláusula de rescisión de un deportista como paso en los años 90, cuando lo máximo que se llegó a abonar por un jugador de fútbol fue en el traspaso del mediocampista francés Zinedine Zidane en el año 2001, por la cantidad de 70 millones de euros procedente de la Juventus de Turín.

La parte importante de este acuerdo es que el jugador portugués cobraría la cantidad de 10 millones de euros al año, y como siempre, libre de impuestos ya que siempre se hablan de cifras netas.

Es decir, si el astro luso se acogiese a la llamada Ley Beckham, el Real Madrid, que es el que abonaba los impuestos correspondientes a hacienda, tendría que abonar la cantidad de 2,4 millones de euros. No obstante no olvidemos que dicha ley se derogo en 2010, un año después de que Cristiano Ronaldo aterrizase en el club blanco, por lo que los otros 5 años de contrato que le quedaban, tendría que abonar el club blanco, la cantidad de 4,7 millones de euros al año en concepto de impuestos, por lo que el costo de mantener a Cristiano sería de 14,7 millones al año, es decir unos 74 millones de euros por los 5 años que no estaba acogido a dicha ley.

Con estas cifras en la mano, y sin llegar a la magnitud de Cristiano Ronaldo, podemos deducir que el fichaje de jugadores más modestos, que cobrasen 1 o 2 millones al año y que el club tuviese que pagar casi el 50% de dicho salario en concepto de impuestos se complicaría bastante, restando competitividad a la liga española.

Con los datos, cabe destacar la cantidad de dinero que la hacienda española dejó de ingresar debido a una ley que en principio estaba creada para atraer talento a territorio nacional y que acabo siendo refugio de deportistas de élite.

Fue una de las leyes más importantes en materia fiscal y en materia de derecho deportivo, junto con la ya archiconocida ley Bosman<sup>21</sup> o el caso Kolpak<sup>22</sup> del que hablaremos más adelante, ya que dichas leyes y casos, afectan directamente al derecho comunitario.

### **3.5 La tributación por IRPF y la tributación por IRNR, diferencias y similitudes. Ventajas e inconvenientes.**

Anteriormente, estudiamos una breve introducción de la tributación de los derechos de imagen en España, y explicamos brevemente que hay varios casos en los que se puede tributar dichos derechos, como por ejemplo, mediante el IRPF, e incluidos como rendimientos del trabajo, asimismo y dependiendo de otros diversos factores, también se puede tributar mediante el IRNR, y finalmente cediendo dichos derechos a una empresa externa, por lo que no tributarían en el IRPF, ya que no los gestiona el mismo deportista.

Las dos primeras figuras las trataremos en este apartado, es decir, la tributación de los derechos de imagen en el impuesto de la renta de las personas físicas y en el impuesto de la renta de los no residentes se tratarán en este punto, mientras que la cesión de los derechos de imagen, se tratarán en el siguiente epígrafe, el 4.5.

Para entender el IRPF, y como y cuando tributarán los deportistas por el en territorio nacional, primero hay que atender a la norma que dicta, quienes son contribuyentes de dicho impuesto, y esto lo encontramos en el artículo 9 de la ley 36/2006 en la que se explica, claramente 2 casos<sup>23</sup> en los que se considera que el contribuyente tiene su residencia en territorio español y por lo tanto, tiene que tributar en territorio español.

- a) Cuanto el contribuyente permanezca más de 183 días, durante el año natural en territorio español, computándose las ausencias esporádicas y solo salvo que se acredite que tiene su residencia fiscal en otro país. Si se trata de un paraíso fiscal, la administración podrá pedir que se pruebe dicha permanencia. No se computan las obligaciones contraídas con las Administraciones Públicas Españolas.
- b) Que este en España el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

---

<sup>21</sup> Ley Bosman. Sentencia del TJUE del 12 de diciembre de 1995. Caso C-415/93

<sup>22</sup> Caso Kolpak, sentencia del TJUE del 8 de mayo de 2003.

<sup>23</sup> Ley 35/2006 del 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Se presume, salvo prueba en contrario que el contribuyente reside en España si los cónyuges no separados y los hijos menores que dependan de el también residen en España.

Como bien se ha explicado anteriormente, este régimen fiscal es el que se debería aplicar normalmente a todos los deportistas que viviesen y prestasen sus servicios en un club español, si no existiese la ingeniería fiscal, no obstante el segundo método, es el de la tributación por el impuesto de la renta de los no residentes, en el que son contribuyentes lo diametralmente anterior a lo expuesto en el IRPF, es decir.

- a) Las personas físicas que no permanezcan en España más de 183 días durante el año natural (Desde enero hasta diciembre) computando las ausencias esporádicas como permanencia, ya que como recordamos anteriormente, las ausencias esporádicas si que computaban como permanencia en territorio español.
- b) Las personas físicas cuando no radique en España su núcleo principal económico.
- c) Personas físicas que, salvo prueba en contrario demuestren que la residencia habitual del cónyuge no separado e hijos menores no se encuentra en España.

### **3.6 La tributación de los derechos de imagen a través de sociedades mercantiles. La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales a sociedades mercantiles.**

En ocasiones, un deportista, para explotar los derechos de imagen, decide cederlos a una sociedad en nombre de terceros o en su propio nombre, residente en territorio nacional o fuera de este, ya fuese en cualquier país del mundo, o como ocurría normalmente, en algún paraíso fiscal como podría ser Andorra o Liechtenstein.

En la ley del IRPF, existen diversas normas que se ocupan del régimen jurídico de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas, con especial hincapié en la sección 4ª del título decimo.

Haciendo una aproximación historia en cuanto al origen de legislar la cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, cabe destacar que, en el mundo del deporte se había generalizado la practica de que los deportistas desviaban a sociedades, para que no quedasen dichas rentas gravadas por el IRPF.

Al principio de todo, la administración las consideraba como rendimientos del trabajo<sup>24</sup> ya que consideraban que toda esta cesión se consideraba una simulación por parte del deportista.

Dichas resoluciones luego fueron avaladas por jurisprudencia<sup>25</sup> y también doctrinalmente.

Actualmente, existen dos normás que se ocupan de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas. En primer lugar el artículo 25.4 de la ley 35/2006 comenta que son rendimientos del capital mobiliario “Los precedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización” a lo que habría que atender a los artículos 25 y 26 del mismo cuerpo legal para saber el régimen general de este tipo de rendimientos.

Asimismo, la Ley del IRPF, en su artículo 92, contiene un precepto dedicado a la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen de los deportistas.

Por último, y para finalizar con la legislación vigente, habría que añadir que, en la ley del IRPF, los artículos desde el 27 al 32 y desde el 22 al 39 establecen que las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas se consideran rendimientos de actividades económicas.

No obstante, cuando un deportista cede el derecho a una tercera persona, para explotar su imagen, las rentas que se obtengan por este traspaso deberán tributar en el IRPF.

Hemos visto anteriormente que en la ley 35/2006, existen dos preceptos específicos que catalogan a los rendimientos por la cesión como rendimientos del capital mobiliario o imputación de rentas.

Por una parte, el artículo 25.4 califica las rentas arriba mencionadas como rendimientos del capital mobiliario, siempre y cuando se ceda el derecho a la explotación de la imagen o se preste consentimiento o autorización para su explotación y la cesión no este encuadrada en una actividad económica, como bien rezan los artículos 25 y 26 de la ley del IRPF. La característica principal de lo mencionado arriba, es que dichas rentas son percibidas por el deportista directamente y en una relación en la que intervienen dos partes, por un lado, el deportista, que es titular de los derechos de imagen y los cede a la persona física o jurídica correspondiente (Cedente) y por la otra parte, el cesionario de la explotación, que retribuirá al deportista. Un ejemplo podría ser el del futbolista portugués Cristiano Ronaldo (Cedente) y la empresa de Peter Lim, dueño asimismo del Valencia C.F, Mint Media, que sería la gestora de los derechos de imagen del astro portugués.

Este ultimo caso se diferencia de los rendimientos del trabajo ya que el cedente, cede su imagen sin que sea necesaria una relación laboral o por cuenta ajena.

---

<sup>24</sup> Resolución del tribunal económico administrativo central del 17 de noviembre de 1999 o del 15 de diciembre de 1999

<sup>25</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional del 20 de octubre de 2005

Por ejemplo, estaríamos ante un rendimiento del capital mobiliario cuando un deportista se dedica a la explotación de su imagen, y concierta contratos para que exploten su imagen. Como ha señalado Falcón y Tella, en este caso estaríamos ante un contrato de arrendamiento de servicios o asimilado, con un contenido o causa similar al que se da en una cesión de un derecho de propiedad intelectual<sup>26</sup>

Por lo tanto, para que los derechos de imagen se consideren rendimientos del trabajo, tienen que existir una serie de requisitos:

- Que la utilización sea inherente al desempeño del trabajo del deportista
- Que las rentas no se deriven de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.
- Que la utilización de la imagen se retribuya por parte del club o entidad deportiva y se pacte a la firma del contrato laboral
- Por ultimo, que el contrato incluya la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas pero no fuera de las mismas. Es decir que la imagen del jugador se pueda explotar, por ejemplo, con los patrocinadores del club, como puede ser el caso de los jugadores del Elche Club de Fútbol y Gioseppo (Patrocinador oficial del club franjiverde), como ocurrió la temporada 2015/2016 con el futbolista Eduardo Albarca Gallego.

Por otro lado, en cuanto a la cesión de los derechos de imagen, estos se considerarían rendimientos del capital mobiliario cuando se dieran los siguientes supuestos:

- Los rendimientos del capital mobiliario son percibidos directamente por el deportista titular de esos derechos.
- En la cesión de derechos de imagen, intervienen dos sujetos, deportista cedente y persona o entidad cesionaria de los derechos de imagen que procede a su explotación.
- La cesión de los derechos de imagen no tiene lugar en el ámbito de una actividad económica.
- No tiene porque existir una relación laboral entre el deportista y la entidad cesionaria.

---

<sup>26</sup> FALCON Y TELLA, R., "El régimen tributario de los derechos de imagen" Óp. Cit., págs. 5-6

En algunos casos, los deportistas no están asociados a ningún club ni han firmado ningún acuerdo, para jugar en algún club. Esto se da, frecuentemente, en los casos en los que los deportes individuales, como son tenistas, golfistas, etc....

Estos deportistas desempeñan su actividad por cuenta propia, compiten individualmente y ordenan por cuenta propia los medios necesarios para la obtención de su renta, que a efectos de IRPF, constituye un rendimiento de la actividad económica.

Aparte de las retribuciones por prestación de servicios, premios por ganar torneos, etc....

En este caso, cuando el deportista no cede la explotación de su propia imagen, a un tercero (Ya que si lo hace sería un rendimiento del capital mobiliario) ni tampoco explota la imagen en el ámbito de una relación laboral (Ya que no tiene suscrito ningún contrato con ningún club, y si fuese así, sería un rendimiento del trabajo) el derecho de imagen este afecto al desarrollo de una actividad profesional que hace habitualmente (Tenista, jugar al tenis) se considerara un rendimiento de actividades económicas.

En la ley del IRPF, su artículo 27, se especifica una serie de requisitos para que estas rentas se puedan calificar como rendimientos de la actividad económica para dicho deportista y son los siguientes:

- Que el deportista actúe como un empresario o profesional y desempeñe su actividad por cuenta propia
- Que haya una ordenación por cuenta propia de recursos materiales y/o humanos para la obtención de renta.
- El deportista no debe ceder la explotación de su imagen a un tercero ni tampoco se explota su imagen en el marco de una relación laboral.
- Debe existir un local destinado exclusivamente a la gestión de esta actividad económica.
- Debe de haber al menos una persona empleada para dicha actividad, a jornada completa y con contrato laboral.

Por ultimo, analizaremos los dos casos más importantes en la cesion de los derechos de imagen, el régimen especial de imputación de rentas por la cesion de los derechos de imagen, y la cesion de los derechos de imagen en el impuesto sobre el patrimonio.

Para que la cesion de los derechos no constituyan un rendimiento del capital mobiliario sino una imputación de rentas, han de intervenir 3 sujetos:

- El deportista titular de los derechos de imagen, es decir, el cedente, que cede los derechos de imagen.

- La persona, física o jurídica, cesionaria, que tiene una relación laboral con el cedente.
- Por ultimo, la persona física o jurídica que satisface las contraprestaciones derivadas de la explotación de los derechos de imagen, persona con la que el cedente no mantiene ninguna relación laboral.

Si se cumplen estas tres características, se tratara de una imputación de rentas, sometidas a un régimen especial y reguladas en el artículo 92 de la ley del IRPF, en su titulo X.

Con dicha ley del IRPF, el deportista que obtenga contraprestaciones satisfechas por la entidad cesionaria que lleva a cabo los derechos de explotación de los derechos de imagen, si que tiene que incluirlo en su base imponible.

Como principales problemás para la imputación de rentas, existen varios.

Principalmente, y una vez que tenemos la ley en la mano, parece ser que esta establecida y creada con un claro perfil disuasorio, y así lo demuestra la memoria de la administración tributaria, donde se aclara que el numero de liquidaciones presentadas en 2003 por rentas imputadas por derechos de imagen asciende a 290 mientras que en 2004, son incluso menos, llegando a las 275.<sup>27</sup>

Es obvio que se puede observar que la discriminación a los deportistas que no son de élite es muy grande. Con el limite cuantitativo, explicado más abajo, establecido en el artículo 92, se excluye a la mayoría de deportistas de élite.

Asimismo, existen diversos problemás, es obvio que los jugadores que suscriban una relación laboral con un club, están gravados a dicho régimen y por lo tanto están en inferioridad con respecto a otros deportistas que no están gravados por qué actúan individualmente como pueden ser tenistas o golfistas, los cuales no les une una relación laboral con ningún club.

Asimismo y lo que parece más importante, según veremos más adelante por los requisitos que requieren dicha imputación de renta, es que se atenta al principio de capacidad económica del deportista ya que se le imputa una renta que a lo mejor a titulo real nunca llega a percibir. Como veremos más adelante, uno de los requisitos es que se ceda el derecho de explotación a una entidad física o jurídica, y puede ser que el deportista, no controle económicamente la sociedad que explota sus derechos, o que el deportista no reciba ningún beneficio por dichos derechos de imagen. Es decir que todos los beneficios económicos vayan a parar a la entidad que ha pagado una cantidad inicial al deportista.

---

<sup>27</sup> Memoria de la administración tributaria, ministerio de economía y hacienda, secretaria de estado de hacienda y presupuestos, Madrid, 2005, pág. 67



Para que dicho régimen de imputación de rentas se de, hay que establecer unos requisitos que pasaremos a aclarar más adelante, son 4 requisitos los que exige el artículo 92 de la LIRPF para que se pueda aplicar.

- Que el deportista, que es residente en España, ceda el derecho de explotación de su imagen a otra empresa o entidad, que sea residente o no, en territorio español.
- Que el deportista tenga que prestar sus servicios en el ámbito de una relación laboral a otra persona o entidad residente o no en territorio nacional.
- La persona, física o jurídica, con la que el deportista mantiene la relación laboral, tiene que haber obtenido la cesión del derecho a explotar la imagen de la persona cesionaria.
- Los rendimientos del trabajo del deportista tienen que ser inferiores a la suma de dichos rendimientos del trabajo y los que obtiene de la entidad cesionaria con la que mantiene la relación laboral por la cesión de los derechos de imagen. Tienen que ser inferiores al 85% de la suma de los rendimientos y el importe total satisfecho por cesión de derechos de imagen. Haciendo un cálculo aritmético simple, podemos dilucidar que, si las retribuciones por derechos de imagen no superan un 15%, no se le aplicará este caso.

Llegados a este punto, y antes de retomar con el siguiente apartado, habría que matizar que, el contrato laboral implica, tácitamente una cesión de derechos de imagen del trabajador al empresario.

Una vez visto como se germinan los derechos publicitarios de imagen, como tributan y los diferentes casos y tipos en territorio nacional, vamos a abordarlos en el plano del derecho comunitario, es decir, los derechos de imagen en el plano de la unión europea.

## **IV. La explotación de los derechos de imagen en el plano de la unión europea.**

### **4.1 La competencia de la UE en materia deportiva.**

En este capítulo, introduciremos brevemente cual es la competencia de la unión europea en materia deportiva entre sus estados miembros, citando todos los artículos de la UE, incluidos en el TFUE (Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea)

Según dicho tratado, la unión europea dispondrá de competencia para llevar acciones a cabo con el único fin de apoyar o coordinar la acción de los estados miembros<sup>28</sup>. Los ámbitos de estas acciones serán:

- a) La educación, la formación profesional, la juventud y el deporte.

Asimismo, la Unión contribuirá a fomentar los aspectos europeos del deporte, teniendo en cuenta sus características, sus estructuras, basadas fundamentalmente en su voluntariado y su función social y educativa.

La acción de la Unión Europea se encaminara a desarrollar la dimensión europea del deporte, promoviendo la equidad y la apertura en las competiciones y además, promoviendo y protegiendo la integridad física y moral de sus futbolistas.

Para la aplicación de todos los objetivos comentados anteriormente se adoptaran medidas de fomento, con exclusión de todas las armonizaciones de las disposiciones legales y reglamentarias de los estados miembros.

Dichas medidas se adoptaran en el seno del Parlamento Europeo y en consejo, atendiendo al procedimiento legislativo ordinario y consultando previamente al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones.

Asimismo, el consejo adoptara, a propuesta de la comisión, recomendaciones.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> Artículo numero 6, Titulo I del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>29</sup> Artículo 165 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (Antiguo artículo 149 del TCE)

## **4.2 La aplicación de medidas económicas de la EU a la actividad deportiva, especial atención a la libre circulación de personas, servicios y capitales.**

Una vez visto la competencia de la UE en materia deportiva entre sus estados miembros, con la legislación que existe actualmente, hay que pasar a la actividad de la UE, también en el marco del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

En este punto, haremos una especial referencia a la libre circulación de personas, servicios y capitales y, fundamentalmente a dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Unión europea, que con la sentencia Bosman y la Sentencia Kolpak, cambiando, radicalmente, la jurisprudencia y la legislación en materia de circulación de trabajadores en la Unión Europea.

Con respecto al derecho de establecimiento, en la unión Europea, esta terminantemente prohibido la restricción a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado Miembro en el territorio a otro estado miembro, esto es palpable en el deporte, ya que la transferencia de jugadores entre los estados de la unión europea es prácticamente libre y, gracias a dicho artículo 49 del TFUE, prácticamente el papeleo se elimina, facilitando la circulación de trabajadores, no solo en el ámbito del deporte, sino en otros ámbitos. Un ejemplo practico es el nombramiento por parte de McDonald's España de Mario Barbosa como director de McDonald's Sistemás de España S.A, aunque anteriormente ostentaba el cargo de Director de McDonald's Portugal, desde 2008, no obstante con la marcha de Patricia Abril este paso a formar parte del comité ejecutivo. Es decir, la libre circulación de trabajadores en el marco de la Unión europea ha posibilitado el nombramiento de un empleado anteriormente afincado en Portugal eliminando el papeleo y por consiguiente facilitando las cosas.

Asimismo, en el marco de los Servicios, quedan prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios para los nacionales miembros establecidos en un Estado Miembro que no sea el del destinatario de la prestación.<sup>30</sup>

Ahora, pasaremos a hablar de una de las partes más importantes.

Como es bien sabido, lo más importante en una relación, en una empresa o en un club deportivo es su capital humano. Jugadores, entrenador, aficionados, todo esto hace que exista algo por lo que trabajar y algo por lo que crear la publicidad por lo que la movilidad del capital humano por el espacio económico europeo, sin necesidad de tener que lidiar con tramites administrativos tiene una importancia capital.

---

<sup>30</sup> Artículo 56 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

En este aspecto, el TFUE, incide mucho, explicando que, queda asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la unión europea<sup>31</sup>, aboliendo toda discriminación por razón de nacionalidad e implicara el derecho a responder a ofertas efectivas de trabajo, desplazarse libremente por la unión europea, residir en uno de los estados miembros, con objeto de realizar un trabajo (Directamente conectado con el artículo 49 del mismo texto legal) o permanecer en el estado miembro después de haber ejercido en dicho estado un empleo, como pasa muchas veces con futbolistas internacionales que se quedan en el estado donde antes jugaron.

Asimismo, y, después de explicar la legislación hay que ahondar en la Jurisprudencia. Dicha jurisprudencia tiene dos casos muy especiales, el caso Bosman y el Caso Kolpak.

El caso Bosman que, debido a su importancia capital, se convirtió en uno de los casos más revolucionarios del mundo del fútbol, fue impulsado por el jugador de fútbol belga Jean Marc Bosman.

Como veremos más a continuación, el caso Bosman gira en torno a dos cuestiones fundamentales tanto en el derecho del deporte como en el derecho general.

El primero, es la compatibilidad de las normas relativas al sistema de traspaso de jugadores y de las normas relativas a las cláusulas de la nacionalidad, con el principio de la libre circulación de jugadores en la Unión Europea, es decir, el artículo 48 del TFUE antes mencionado arriba y por el otro lado, la prohibición del monopolio y limitación de competencia y abuso de posición dominante, que, dado el carácter Supra nacional que tiene el deporte, es de un gran interés.

La sentencia del caso Bosman creo un referente único en toda la historia de la unión europea, con consecuencias en el mundo del deporte profesional que todavía a día de hoy se notan y se aplican día a día, esta importancia es tal debido a que afecta a todos los países miembros de la unión europea, es decir, 28 estados y más de quinientos millones de habitantes.

Básicamente la sentencia Bosman comenzó cuando el Real Fútbol club Lieja, club donde militaba Bosman, le ofreció renovar el contrato con ellos por una cantidad de 30.000 Francos (Cobraba 120.000) por lo que el jugador lo rechazo, busco un club nuevo, y cuando estaba a punto de militar en un club francés, el Lieja, no le creo la ficha federativa, y le pidió al club francés la cantidad de 600.000 euros al cambio, una cantidad prohibitiva y más para un club de segunda división francesa como era el Dunkerke, por lo que dicho club rechazo el traspaso y el Lieja lo aparto del equipo. Bosman lo denunció, dicha denuncia se elevo al alto tribunal europeo que en 1995, fallo a favor suya, y las consecuencias fueron muy claras e inmediatas en el mundo del fútbol europeo.

---

<sup>31</sup> Artículo 45 del TFUE, capítulo I título IV.

Primera y más importante, cualquier deportista europeo que jugase en un club europeo, no ocuparía plaza de extracomunitario, esto es importante ya que existen muchos clubes como Barça, Barcelona, Madrid o Valencia que tienen extranjeros, nacionalizados, con pasaporte de otros países de la unión europea y por lo tanto, aunque sean de Sudamérica o de África, no ocupan plaza de extracomunitarios. Es el claro caso de Leonel Messi, que aun siendo argentino de nacimiento (Rosario) y jugando con la elástica albiceleste, tiene la nacionalidad española, u otro caso se da con el jugador del Borussia Dortmund Pierre Emerick Aubameyang, cuyo país de nacimiento es Gabón, pero que tiene la nacionalidad francesa y, por lo tanto, no ocupa plaza de extracomunitario en el equipo de la Bundesliga Alemana.

Esto creo una gran diferencia entre los clubes más humildes y el resto de superpotencias mundiales del fútbol, y se puede apreciar claramente, desde 1995, año en el que se aplicó la sentencia Bosman, los ganadores de la UEFA Champions League, la competición europea de clubes más importante a nivel continental, siempre han sido un equipo de las grandes ligas europeas, la Primera División Española, la Serie A Italiana, la Premiership Inglesa y la Bundesliga Alemana. Segundo y no por ello menos importante, se eliminó por completo la cláusula de la indemnización por traspaso a la finalización del contrato por lo que cualquier jugador que finalizase contrato, podía negociar con cualquier club, y este podía contar con sus servicios sin tener que abonar indemnización alguna.

Como podemos observar fue una de las sentencias que cambió el mundo del fútbol a nivel continental.

### **4.3 Los derechos de Imagen publicitaria en las competiciones europeas deportivas.**

Asimismo, igual que los jugadores, tienen derechos de imagen, como hemos comentado más arriba, las propias ligas de los diferentes países europeos, tienen también suscritos contratos de publicidad para financiarse.

Hay que matizar que el impacto económico que generan las grandes ligas del deporte mayoritario en España y en Europa, se cuentan por miles de millones de euros.

Según el informe de la consultoría internacional KPMG, el fútbol profesional solo en España, generó la friolera de 2.900 millones de euros, solo en ingresos fiscales, es decir ingresos que se cuentan como Impuestos sobre la renta de las personas físicas, impuestos de patrimonio,

imputaciones de renta o la tributación de los derechos de imagen, es decir casi un 0,75% del PIB Español.

Estas cifra astronómicas son solo una idea de la cantidad de dinero que mueve el fútbol en nuestro país, los sponsors principales lo saben y por lo tanto compran los derechos de imagen de las principales ligas españolas.

Se trata de los mismos casos que la Formula1, el sponsor principal tiene el derecho de poner su nombre a la liga, y luego los sponsor “secundarios” tienen aparición en ella a través de vallas publicitarias y demás objetos de publicidad, pero no tanta visibilidad como el principal. Además, como ocurría con los juegos olímpicos, dichos contratos, son validos para usar la imagen y marca de los jugadores asociados a dicha liga o de la imagen de dicha liga. Ejemplos claros los tenemos con la liga española de primera división, también llamada Liga BBVA, en asociación con el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria.

En dicha asociación, el banco radicado en el país vasco, abonaría la cantidad de 24 millones de euros por temporada, a la Liga de Fútbol Profesional, entidad presidida por Javier Tebas, pudiendo así, promover su imagen y marca a través de dicha liga de fútbol, y, contando además con los jugadores más prestigiosos del planeta para expandir la marca del banco, como por ejemplo Andrés Iniesta o Iker Casillas, cuando se presento el acuerdo, en el año 2013. Asimismo, también podemos encontrar resultados de dicho contrato en los cromos de fútbol de La Liga, en los que esta la imagen de la entidad financiera.

Además de esta asociación en España, en la primera liga del mundo por beneficios, la liga inglesa, conocida como la Premiership League, el banco británico Barclays, que es patrocinador oficial de la liga, pone el nombre a la misma, pasando a llamarse desde 2004 y hasta la temporada 2015/2016, Barclays Premier League.

A partir de la temporada mencionada arriba, la liga pasaría a llamarse Premier League, con el fin de mantener una imagen comercial más diferenciada y limpia por lo que el patrocinador principal desaparecería.

Otros patrocinadores oficiales de la liga han sido Carling, o Barclaycard.

Algunos de los datos de la premier league son grandísimos, lo que da una idea de la magnitud de cifras que maneja dicha liga con respecto a sus homologas en diferentes países, así, la Premier obtuvo en la temporada 2009/2010, unos ingresos de 2,47 Millones de euros en conceptos de derechos de imagen <sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Artículo de la BBC del 9 de junio de 2011. <http://www.bbc.com/news/business-13679632>

Además, la cobertura mediática es abismal. Retransmitida en más de 212 países en el mundo, con un total de 80 canales de televisión que lo retransmiten y una audiencia de 4.7 billones de personas, queda patente la importancia del posicionamiento de la marca en esta liga, de las más importantes en el mundo.

También es obligatorio hablar, si hablamos de publicidad e imagen, la competición europea por excelencia, la UEFA Champions League, que se trata de la máxima competición continental a nivel de clubes mediáticamente hablando, se lleva el gato al agua.

Para hablar de cifras podemos nombrar algunas, como el reparto de ingresos a los diferentes clubes participantes, casi 1 billón de euros se repartieron, solo por la participación en dicho evento. Asimismo, la Champions League, tiene como principales patrocinadores a ocho empresas, entre las que se encuentran marcas de prestigio mundial como: MásterCard, Gazprom, Heineken o el fabricante japonés de coches Nissan.

Esta última empresa, pago en torno a los 55 millones de euros en conceptos de derechos de imagen de la UEFA Champions League, para poder usar su marca en el ámbito mundial.

El valor que tiene dicha competición es incalculable ya que una liga, como se ha comentado de tanta envergadura, tiene el poder de llegar a muchísima gente, y las empresas pagan ese posicionamiento, sin ninguna duda.

Cabe destacar que dicho patrocinio es parecido al que existe en los juegos olímpicos y que consiste en que los patrocinadores principales, los que contribuyen enormemente a la financiación de la competición, son los que tienen el derecho a utilizar la marca a nivel internacional y el logo de la competición. Así, si es por ejemplo el Grupo PepsiCo, el que utiliza la imagen, podemos ver en las botellas de Pepsi o en las bolsas de patatas fritas el logo de la Champions League, así como poder crear promociones con el logo y regalar objetos relacionados con la competición.

Asimismo, la UEFA, reserva un cupo de entradas para sus eventos más importantes para sus patrocinadores principales, por lo que estos pueden sortearlas para aumentar las ventas de sus productos, etc....

Por poner un ejemplo, en la última final de la champions celebrada el día 25 de Mayo en el estadio de San Siro en Milán, la UEFA repartió para las aficiones de Real Madrid y Atlético de Madrid, 18.000 Entradas para cada club, reservándose el resto, unas 44.000 entradas (El estadio de San Siro tiene una capacidad de 80.000 espectadores siendo uno de los más grandes de Italia junto con el Juventus Stadium) se reservaron para personal interno, autoridades y patrocinadores, por lo que, ser oficial sponsor de un evento deportivo importante, aparte de dar bastante visibilidad a la

marca, también puede hacer que un determinado producto se venda más debido a que se enfoca el marketing a la entrega de premios por comprar determinados productos, etc....

Otro caso importante es el de la UEFA Europa League, segunda competición más importante a nivel europeo, por detrás de la mencionada UEFA Champions League.

En este caso, los Sponsors oficiales de la Europa League son FedEx, Hankook, Enterprise, Adidas, Unicredit y Heineken international, siendo la compañía de mensajería americana, FedEx, la patrocinadora oficial y principal del evento.

El caso de Heineken es bastante curioso ya que se promociona como Amstel, pero también tiene el derecho de promocionar otro tipo de productos a nivel mundial, dependiendo de la zona en la que se promocione como por ejemplo en Italia, promocionándose como Birra Moretti.

En el caso de la UEFA Europa League, el reglamento regula absolutamente todo con respecto a la explotación comercial y a los comportamientos de los clubes a nivel europeo en sus regulaciones<sup>33</sup>

En sus paginas desde la 49 hasta la 55, es decir desde los artículos 59 hacia delante, este regula, como he comentado casi todos los aspectos de marketing y explotación de imagen.

En este caso y tal como se estipula en el artículo 60.02 b, la UEFA tiene todos los derechos de explotación de imagen del torneo de la UEFA Europa League, y esta, los va cediendo a las diferentes compañías de televisión o empresas de sponsoring.

En el artículo 62 y siguientes, explica que las empresas seleccionadas, las que son colaboradoras, tienen todos los derechos de explotación, incluido el trofeo, mascota, etc.... en exclusiva.

También regula el sponsoring dentro del estadio. Como es sabido, cada club tiene un contrato de patrocinio diferente con los diferentes patrocinadores colaboradores con el club que ponen su publicidad dentro de los estadios de fútbol, pues bien, la UEFA obliga a que dos días antes, dicha publicidad este eliminada, con el fin de que sea la UEFA la que ponga el patrocinio oficial con sus sponsors oficiales (FedEx, Adidas, Enterprise, etc....) en el estadio.

Como hemos podido observar, el patrocinio dentro de las competiciones europeas es una cosa muy grande dentro de una empresa, y muy importante dentro de la competición.

Por un lado, permite la financiación de la competición, pudiendo dar premios económicos a los clubes que pasen de ronda más grandes y así, atrayendo la atención de clubes más poderosos, y por otro lado, los patrocinadores, al ser una competición importante a nivel continental, son capaces de

---

33

[http://www.uefa.org/MultimediaFiles/Download/Regulations/uefaorg/Regulations/02/23/69/59/2236959\\_DOWNLOAD.pdf](http://www.uefa.org/MultimediaFiles/Download/Regulations/uefaorg/Regulations/02/23/69/59/2236959_DOWNLOAD.pdf)



exponer su marca y darla a conocer a más personas dada la repercusión mediática que tiene dicha competición, tanto a nivel de aficionados, como a nivel televisivo, por lo que es el escaparate perfecto y dicha publicidad va más allá de la simple colocación de carteles publicitarios pudiendo hacer ofertas con la imagen del torneo que van dirigidas a un público en general y más específico por lo que son capaces de alguna manera de especializar los productos e incrementar las ventas que tienen.

#### **4.4 La explotación de los derechos de imagen en el caso de el Reino Unido.**

La explotación de derechos de imagen en el Reino Unido no solo se presenta en los casos de los deportistas de élite famosos en Reino Unido como Wayne Rooney o Gareth Bale, va más allá, incluyendo a actores de la talla de Daniel Craig o Cara Delevigne (Este último al ser una modelo es un caso más especial ya que su trabajo es vender su imagen) por lo que se analizara en profundidad ya que Reino Unido es uno de los países que más dinero mueve en el mundo de la publicidad, el sponsorship y los derechos de imagen, además de que el derecho anglosajón, por otra parte es bastante especial en el tema de dicha regulación.

En el pasado, gracias a los avances de la tecnología, las personalidades más influyentes del mundo del deporte, cine, televisión, etc.... empezaron a explotar económicamente sus imágenes publicas, utilizándolas para la promoción de marcas, eventos, etc....

El caso es que el valor económico de la imagen personal no tenía una regulación específica en la legislación, ni nacionalmente, ni internacionalmente, por lo que fue necesario crearlas. Mientras que en el derecho germano, húngaro o francés, si que estaba penado la explotación comercial sin consentimiento de la persona, en el derecho anglosajón era diferente, y no había ninguna regulación al respecto.

Para entender básicamente lo que se regula en el derecho anglosajón con los derechos de imagen, hay que establecer que son exactamente, y no son ni más ni menos que cualquier imagen, sonido, firma, nombre, etc.... en definitiva, cualquier cosa que se le pueda asociar a una persona en concreto.

También se puede registrar algo como una marca registrada, (Trademark) por lo que su regulación será más fuerte y más fácil, ya que se hace como un pack.

Cabe destacar, férreamente, que en el reino unido no existe una regulación de los derechos de imagen como tal, ya que no existen (Como hemos podido contemplar en el párrafo anterior) no existe regulación como tal ya que no los reconoce el derecho anglosajón y por lo tanto la HMRC,

El patrocinio deportivo, explotación comercial de  
Derechos de imagen en eventos deportivos y la tributación  
a nivel nacional e internacional de los mismos.

Rubén Lo Pun.

Her Majesty Revenue and Customs, es decir el equivalente a la agencia tributaria española, en el reino unido, considera que su tratamiento fiscal es bastante incierto.

Dicha entidad entiende que una transferencia de derechos a una entidad que utilizara dichos derechos para el comercio, se hace en un pack junto con un conjunto de derechos de propiedad intelectual.

No obstante, si no existe un fin de comercio, en el caso de los deportistas y según el dossier emitido por la HMRC, se considerara una transferencia a nivel de cesion de imagen al club.<sup>34</sup>

Este dossier explica bien dos puntos muy importantes con respecto a los derechos de imagen, en primer lugar, dichos derechos hay que analizarlos bien, individualmente y caso por caso, así, dependiendo de si son unos derechos de imagen o una cesion de los mismos, dependiendo de si hay fin comercial o no, habrá que clasificarlos en esos mismos grupos y aplicarles la legislación en materia tributaria vigente.

Por otro lado, hay que tener muy claro que dichos derechos se han transferido correctamente y que se pueden explotar, ya que si se trata de una cesion, no se pueden explotar comercialmente. Con estos dos puntos, la HMRC ha querido intentar dar solución y cabida a varios problemás importantes con respecto a la explotación de derechos de imagen.

Pero, ¿como tributan los derechos de imagen de los futbolistas ingleses por ejemplo?

Para entender este fenómeno, lo primero que habría que entender es que antiguamente, los clubes pagaban a sus jugadores por jugar al fútbol, simple y llanamente, pero como se ha comentado anteriormente, y con el paso de los tiempos y la mediatización y globalización, los clubes han buscado maneras de aumentar sus ingresos vía publicidad. Así, hay algunos equipos de la Premier League que llegan a tener casi 70 patrocinadores.

No obstante aquí viene la diferencia, y es que en el derecho inglés, al no estar reconocido los derechos de imagen como tal, los contratos que se firman publicitariamente, son en base a un determinado numero de sponsors, no con la imagen del jugador en general. Así, un determinado sponsor puede obligar a un jugador a no publicitar una marca de otra aerolínea rival, por ejemplo Fly Emirates puede obligar a Olivier Giroud, jugador del Arsenal FC (Del que Fly Emirates es patrocinador oficial) a no publicitar la marca Etihad airways, ya que son competencia.

Pero lo realmente interesante y diferente viene ahora, el HMRC, que como hemos visto antes es el equivalente a la agencia tributaria en España estipula que, los derechos de imagen (Por llamar de alguna manera a dicho acuerdo que tienen los clubes con los jugadores) tiene que tributar

---

<sup>34</sup> <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals>

El patrocinio deportivo, explotación comercial de Derechos de imagen en eventos deportivos y la tributación a nivel nacional e internacional de los mismos.

Rubén Lo Pun.

al tipo del 45% de sus beneficios, si el jugador cobra más de 150.000 Libras esterlinas, lo cual abarca a la mayoría de los jugadores de la premier league.

Además, tienen que pagar un 2% en concepto de seguro nacional, que es una suerte de seguridad social anglosajona que engloba una prestación por subsidio o la sanidad.

No obstante si un club es el poseedor de los derechos de imagen y esta haciendo un pago por los mismos a los jugadores, tienen que abonar en concepto de impuesto de sociedades la cantidad de un 20%, que será un 18% en el año 2020, no obstante, no hará falta que abone el 13,8% en concepto de seguro nacional estipulado por ley.

No obstante, la mercadotecnia de los derechos de imagen son muy jugosos y, los clubes de la premier league no quieren perder su trozo de pastel, por lo que han seguido realizando acuerdos de patrocinio, publicitarios con sus jugadores o con la imagen del club, creando así clubes valiosísimos a nivel mundial.

No en vano, en la lista Forbes, de los 10 clubes más valiosos del mundo, hay 6 que pertenecen a la premier league. Ocupando los puestos 3, 5, 6, 7, 8, 10.

Así, el cuadro comparativo sería:

Club	Valor de mercado
Real Madrid C.F	3.645 Billones
F.C Barcelona	3.549 Billones
Manchester United	3.37 Billones
Bayern de Munich	2.678 Billones
Arsenal F.C	2.017 Billones
Manchester City	1,92 Billones
Chelsea F.C	1,61 Billones
Liverpool	1,54 Billones
Juventus	1,29 Billones
Tottenham Hospurs	1,017 Billones

Por lo que podemos observar claramente que la premier league ocupa una posición dominante en el negocio del fútbol mundial <sup>35</sup>

Los clubes lo saben y como comente antes, no quieren perder parte del pastel por lo que la HMRC creo un convenio especial para ellos con varias condiciones, y dividido en dos grupos.

- 1- En el primer grupo se estipulaba que los clubes podían pagar por derechos de publicidad e imagen, un máximo de un 15% con respecto al total de las ganancias de publicidad. Es decir, que si un contrato publicitario tenía unas ganancias de 100 Millones de Libras, el club podría pagar un máximo de 15 millones de libras en total.
- 2- En el segundo grupo, el que puede denominarse el de los jugadores, ya que involucra a los jugadores, estipula que dichos jugadores tienen como máximo un margen de ganancias del 20% del total de su sueldo en concepto de derechos de imagen. Es decir, si su sueldo asciende a 10 millones de libras, una cifra bastante estratosférica por cierto, solo podrán cobrar un máximo de 2 millones en concepto de derechos de imagen.

Aun así, la hacienda británica seguirá investigando, mirando con lupa y preguntando a los clubes, debido a que la situación fiscal de los derechos de imagen en Reino Unido no está del todo desarrollada al 100%, pero en tanto en cuanto los clubes puedan hacer pagos a sus jugadores con respecto a los derechos de imagen y puedan seguir desarrollándose comercialmente (los clubes) estos seguirán haciéndolo, con la vista de la agencia tributaria puesta o no, teniendo ganancias las dos partes, los clubes y los jugadores.

---

<sup>35</sup> <http://www.forbes.com/soccer-valuations/list/#tab:overall>

## **V. La explotación de los derechos de imagen en los Estados Unidos de América, en sus principales ligas deportivas. La explotación de los derechos de imagen en el plano internacional.**

### **5.1 Las principales ligas deportivas americanas, sistema de patrocinio.**

Si hay que hablar de deporte, como hemos comentado antes, continentalmente no existe rival en Europa que mueva más dinero que la UEFA Champions League.

Pero si nos vamos al otro lado del charco, hacia territorio americano, podemos observar un gran salto monetario con respecto a los clubes deportivos europeos.

Debido principalmente al dinero que mueven las principales ligas deportivas de los Estados Unidos con respecto de sus patrocinadores, podemos deducir que las grandes ligas nacionales son uno de los mejores escaparates mundiales para la publicidad de las marcas.

Además, resulta que las empresas con más capitalización bursátil del mundo se encuentran radicadas en Estados Unidos y tienen su principal mercado en Estados Unidos por lo que la publicidad que les otorgan dichos eventos deportivos vale cada centavo que pagan por el.

Quedando patente ya, la importancia del patrocinio deportivo a nivel de marca y de posicionamiento global, son muchísimas más ventajas las que ofrece, aparte de poder anunciarse por la televisión en las retransmisiones de los eventos deportivos.

Asimismo, las marcas, al tener esa exclusividad con la liga correspondiente, también tienen una exclusividad a la hora de ofrecer apoyo logístico y de que usen sus productos, tal como pasaba con los juegos olímpicos en los que por ejemplo Coca Cola era el proveedor oficial de bebidas de la villa olímpica.

En este caso, y si por ejemplo nos remontamos a la Liga de fútbol americano profesional, a la NFL, que por otro lado mueve cifras escandalosas de las que hablaremos más a continuación, Bose, que es el patrocinador oficial nuevo de los auriculares con los que se comunican los entrenadores con sus jugadores de campo, tiene la exclusividad y su marca se ve en los auriculares que utilizan los entrenadores. Anteriormente dicha exclusividad pertenecía a Motorola.

Las cifras de las que se mueve la NFL son en torno a los más de mil millones de dólares (1Billion) en concreto, 1,07 billones solo en contratos de patrocinio<sup>36</sup> y sus equipos se cuentan entre los más ricos del mundo, según la revista Forbes.

---

<sup>36</sup> [http://www.sponsorship.com/IEGSR/2014/01/27/NFL-Sponsorship-Revenue-Totals-\\$1-07-Billion-In-20.aspx](http://www.sponsorship.com/IEGSR/2014/01/27/NFL-Sponsorship-Revenue-Totals-$1-07-Billion-In-20.aspx)

Así según el ránking de Forbes entre los clubes deportivos más ricos, se encuentra un icónico e histórico de la NFL como son los Dallas Cowboys con un valor de mercado de 3.200 Millones de dólares. Dicho equipo factura casi 100 millones al año entre patrocinadores y tickets, además de la venta de los derechos del nombre del estadio a la americana AT&T por valor de 500 millones durante 25 años que dura el patrocinio.

Por lo que podemos ver que la mentalidad no es muy diferente a lo que pasa en el viejo continente en el que los derechos de venta de los estadios están a la orden del día y suponen un plus de ingresos extra para los clubes deportivos, ya sean de fútbol, como el Emirates Stadium del Arsenal (antiguamente llamado Highbury), cuyos derechos se vendieron por 150 millones de libras, o el American Airlines Arena, hogar de los Miami Heat de la NBA y cuyos derechos se vendieron por 2,1 millones de dólares a la aerolínea americana.

Asimismo, además de los derechos de nombre que se le pone a los estadios, los patrocinadores también pueden usar la imagen del club para patrocinar eventos. Exactamente igual que con, por ejemplo, la Champions League.

Al convertirse en “Oficial Sponsor” poder hacer eventos, regalar entradas del club, o utilizar la imagen o los jugadores de dicho club para promocionar sus productos, con lo que ello conlleva. Y esto también ocurre con los patrocinadores oficiales de las principales ligas. Por poner un ejemplo cercano, hay que hablar de banco BBVA, patrocinador oficial de la liga de baloncesto americana, la NBA, y que tiene algunos spots publicitarios rodados con estrellas de la misma, patrocinando y anunciando sus productos.

Dichas estrellas son conocidas internacionalmente, y por lo tanto, le ofrecen a la marca un valor añadido muy importante que no existe en otro lado ni con otra sponsorización. No es lo mismo que el logo aparezca en un cartel en el fondo de un partido a que aparezca un jugador de la NBA en un anuncio televisivo anunciando un fondo de pensiones, por ejemplo.

## **5.2 Tributación de los derechos de imagen de los deportistas de los principales clubes americanos deportivos, especial mención a la NBA y a la NFL.**

La tributación en el territorio de los Estados Unidos de América, es bastante compleja. Es conveniente repasar la división política de los Estados Unidos para poder desentrañar todos los secretos que conlleva dicha división política y porque afecta directamente a la ley tributaria y a la tributación de los derechos de imagen de los deportistas americanos. Hay dos claves, la primera clave es la división política y las diferentes leyes que por la que se legislan los diferentes estados americanos. Luego está el caso especial de Canadá, que como es sabido, también participa en las diferentes ligas estadounidenses deportivas con los Toronto Raptors en el baloncesto o con los Ottawa Senators o Toronto Maple Leafs en la liga nacional de hockey hielo.

La segunda clave es que, igual que en la Unión Europea, existe una libre circulación de jugadores deportistas por todo el territorio nacional, llegando incluso a cambiar varias veces de equipo incluso de estado (Por ejemplo el baloncestista Kyle Lowry pasó de jugar en el estado de Texas a jugar en Canadá, en Toronto) por lo que el régimen fiscal de estos cambia totalmente. Para ello, vamos a remontarnos a la creación de los Estados Unidos de América, con la firma de la declaración de la independencia de 1776.

En Estados Unidos, y debido a la constitución de 1776, se constituye en una república federal constitucional, es decir, Estados Unidos sería una sola nación, un solo país, pero como su propio nombre indica, con diferentes estados, en la actualidad lo conforman 50 estados entre los que se encuentran California, Texas, Massachusetts o Carolina del Norte.

Al ser una república federal, esta compuesta por diferentes cantones, entidades sociales relativamente autónomas que se autogobiernan, es decir, que tienen sus propias leyes. Esto es importante ya que, como hemos visto antes, en materia tributaria, la tributación a nivel cantonal de los derechos de imagen variaba mucho en uno estado u en otro, pudiendo alcanzar porcentajes muy altos.

Cabe destacar que el derecho estadounidense bebe directamente de la common law inglesa, ya que los ingleses fueron los primeros colonizadores de dichas tierras. No obstante, al ser una república federal, cada estado tiene potestad de crear y dictar sus propias leyes (Ahí es donde entra la materia tributaria) y poder aplicarlas, siempre y cuando no esté regulada dicha materia por el derecho federal, esta sería la explicación de porque en el estado de Massachusetts no existe la pena de muerte y en el estado de Texas sí. Dependiendo de la ley de cada estado, hay unos beneficios u otros.

Cabe destacar, haciendo un breve inciso, en el nacimiento del derecho de la privacidad en los Estados Unidos, que es lo que sería el germen de los derechos de imagen.

El derecho a la privacidad, se reconoció por primera vez por ley en la “Civil Rights law of New York” en el año 1903 y de ahí, la corte suprema del estado, reconoció el derecho a la privacidad en la sentencia *Pasevich Vs New England Life Insurance Case*<sup>37</sup>. Como hemos comentado anteriormente, la ley estadounidense bebe directamente de la common law inglesa por lo que la jurisprudencia de la corte suprema crearía un precedente y sería un punto de inflexión para absolutamente todas las sentencias siguientes, por lo que se podría decir que oficialmente había nacido el derecho a la privacidad. Dicho derecho, ofrecía una protección ante los usos abusivos comercialmente hablando, de la imagen de personas que no prestaban su autorización.

El sistema tributario Estadounidense es bastante complejo pero muy parecido al español. Se basa en unas autoliquidaciones, es decir en el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, que tienen que presentar una autoliquidación como comentamos líneas atrás, pero con todos los datos rellenos y el completo pago de las deudas tributarias que existen. Luego, la agencia tributaria (Internal Revenue Service, IRS) es la encargada de verificar los datos correctos, y para comprobarlo, selecciona un número de autoliquidaciones al azar, comprobando que todo está bien.

No obstante y debido a las grandes variaciones de un estado a otro, sería muy extenso hacer un estudio de la ley tributaria, es decir, de los porcentajes, tipos, máximos, mínimos exentos y demás recovecos que guardan dichas leyes en los 50 estados de los Estados Unidos, por lo que veo razonable seleccionar dos estados, y hacer una comparativa con estos dos, y como cambia fiscalmente la residencia de un deportista en uno y otro estado. En este caso, seleccionare al baloncestista internacional americano, LeBron James, desde su etapa con Miami Heat, cuando tributaba en la ciudad de Miami, en el estado de Florida hasta su marcha hacia los Cleveland Cavaliers, y por lo tanto su tributación en la ciudad de Cleveland, en el estado de Ohio.

Si hablamos de máquinas de hacer dinero, explotando su imagen, LeBron James podríamos considerarlo uno de los deportistas más influyentes. Ya desde que era menor de edad, en su etapa de High School, James despuntaba muchísimo sobre sus otros compañeros de equipo y fue una circunstancia que no quiso desaprovechar Nike, firmándole un contrato de patrocinio. En Estados Unidos, no es legal que un menor de edad perciba ingresos por derechos de imagen, así que James, en esa época, comenzó recibiendo material deportivo y diversos regalos por parte de la franquicia norteamericana.

---

<sup>37</sup> [http://faculty.uml.edu/sgallagher/pavesich\\_v.htm](http://faculty.uml.edu/sgallagher/pavesich_v.htm)



No obstante, cuando dio el salto a la NBA, fue cuando firmo su primer contrato lucrativo publicitario, es decir, desde su año de Rookie en el año 2003, Nike le hizo un contrato a LeBron por la friolera cantidad de 70 millones de dólares en derechos de imagen y publicidad.

No obstante dichos contratos fueron creciendo a la misma vez que la popularidad del jugador.

Según la revista Forbes, LeBron fue el 6º deportista mejor pagado del mundo con 44 millones de dólares solo en ingresos publicitarios (Los Cleveland Cavaliers le ingresan 20 millones al año en concepto de salarios, es decir, la mitad) solo superado por Floyd Mayweather, Pacquiao, Cristiano Ronaldo, Leo Messi y el tenista Roger Federer.<sup>38</sup>

Remontándonos a su etapa en Florida, cuando jugo desde el año 2010 hasta el año 2014 en los Miami Heat, haremos una comparativa con esos 44 millones anuales que ingresa en concepto de publicidad. Comparándolos con las leyes fiscales del estado de Florida y las leyes fiscales del estado de Ohio, es decir, ¿si LeBron pudiese elegir que le beneficia fiscalmente, donde se iría a jugar? Es decir, planteando de otra manera la pregunta, ¿Cuáles son los estados donde es más rentable fiscalmente hablando, cobrar por jugar al baloncesto?

Como hemos comentado párrafos atrás, la especial disposición política de los Estados Unidos hace que cada estado tenga sus propios impuestos a la hora de que sus ciudadanos tributen y que, dependiendo de un lugar u otro, tributen de una manera u otra. Esto es parecido a algunos casos que existen en España, como por ejemplo el muy famoso impuesto sobre vehículos de tracción motora entre el municipio de Elda y el de Petrer.

En Estados Unidos esto es más grande, existiendo leyes federales y leyes estatales. Tanto es así, que en algunos estados como California, se abona la cantidad de casi el 12,30% solo en impuestos<sup>39</sup>, mientras que en otros como Texas, no exista directamente este tipo de impuestos. Es decir, si ahora mismo un jugador de los Houston Rockets o de Dallas Mavericks, se mudase a California a jugar con alguno de sus tres equipos, Golden State, Sacramento o Lakers, pasaría de pagar 0% a pagar un 40%. Sin duda, una razón de peso más para pensarse el cambio de aires a otra ciudad..

No en vano, la ciudad más occidental del país, recaudo la nada desdeñable cifra de 216.800.000 \$ solo en impuestos a sus deportistas profesionales de sus grandes ligas deportivas, fútbol, baloncesto, etc.... Cabe destacar que los impuestos americanos varían en función de los ingresos que uno tenga, no del tipo de actividad, así, cuando más cobres, más pagas, se trata de un

---

<sup>38</sup> <http://www.forbes.com/athletes/>

<sup>39</sup> [https://www.ftb.ca.gov/forms/2015\\_California\\_Tax\\_Rates\\_and\\_Exemptions.shtml](https://www.ftb.ca.gov/forms/2015_California_Tax_Rates_and_Exemptions.shtml)

impuesto progresivo en el más estricto sentido de la palabra, por lo que, si podemos observar, los ingresos en NBA fueron de 53 millones y los de Fútbol (Soccer) fueron tan “solo” de 6.500, según Sports Illustrated <sup>40</sup>

Pues bien, en el caso de Ohio, más concretamente de Cleveland, un artículo de Sports Illustrated <sup>41</sup> afirmaba que Manziel, actual jugador de los Cleveland Browns de la NFL, debería pagar un porcentaje por impuestos de 5,392% con respecto de su sueldo, por lo que, si consideramos que la cifra no ha variado desde su elección de draft, en el año 2014, LeBron James pagaría, un 5,392% de sus ingresos en impuestos. Es decir casi 5.500.000 dólares solo en concepto de impuestos.

La otra opción, y la más factible es la de residir en florida y jugar con los Miami Heat. En este caso un punto importantísimo a favor de esta opción es la de que en florida no existen impuestos estatales, es decir, lo único que gravaría el salario del jugador de baloncesto americano sería el impuesto federal y lo único que tendría que abonar en este caso sería el denominado “Jock tax” que se grava a todos los jugadores que juegan en otro estado, pero de esto ahondaremos al final del capítulo.

Por ultimo, no hay que obviar el caso de que LeBron jugase en Miami siendo residente de Ohio, ya que su casa esta ahí (Nació y creció en la ciudad de Akron, en el estado de Ohio) por lo que también se le gravaría el sueldo,. Sería una suerte de impuesto de la renta de los no residentes extrapolándolo al caso Español.

Para poder hacer una mejor comparativa, Sports Illustrated pone 3 ejemplos claros y los expone en un esquema comparativo bastante visual. <sup>42</sup>

El primero es si jugase en Cleveland Cavaliers y por lo tanto, se sometiese al régimen tributario del estado de Ohio, el segundo es si jugase en Miami Heat, pero con la condición de residente de Ohio, y el tercero, ultimo y a la postre más beneficioso, si jugase y tributase en Florida.

El siguiente esquema, esta hecho en base a su sueldo en el año 2014, ya que si nos remontamos más adelante, debido a las restricciones salariales impuestas por la liga de baloncesto para asegurar el equilibrio económico de los clubes, algunos podrían ofrecer más y otros menos y eso distorsionaría un poco la realidad además de complicar bastante la comparativa entre jugar en un estado u otro.

---

<sup>40</sup> <http://www.si.com/mlb/2014/07/21/california-professional-athletes-taxes>

<sup>41</sup> <http://www.si.com/nfl/2014/05/13/johnny-manziel-cleveland-browns-ohio-state-taxes>

<sup>42</sup> <http://www.si.com/nba/2014/07/01/lebron-james-free-agency-money-heat-lakers-cavaliers>

Miami. (Residencia Florida)	AÑO 2014
Ganancias	22.120.000 de dólares.
Impuestos federales.	8.741.808 de dólares
Jock Tax	619.360 de dólares
Ganancias Netas	12.758.832 de dólares

Miami. (Residencia Ohio)	AÑO 2014
Ganancias	22.120.000 de dólares.
Impuestos Federales	8.340.680 de dólares
Impuestos Estatales	1.632.308 de dólares
Ganancias Netas	12.147.012 de dólares

Cleveland.	AÑO 2014
Ganancias	22.120.000 de dólares.
Impuestos Federales	8.340.680 de dólares
Impuestos Estatales	1.632.308 de dólares
Ganancias Netas	12.147.012 de dólares

Como se puede observar a simple vista, en el año 2014 no hay mucha variación de salario, debido principalmente a que cobraría lo mismo en cualquier de los dos equipos, tanto Cleveland como Miami, no obstante, y esto es un dato que esta omitido pero si en la referencia de Sports Illustrated, la verdadera diferencia viene cuando se compara todos los años que podría firmar, es decir los 5 años máximos hasta 2018. Si se quedase en Miami, tendría casi 73 millones de dólares asegurados por esas 5 campañas, debido al ahorro fiscal que supondría el residir en un estado donde no existen los impuestos estatales.

No obstante, el desenlace de la historia es que el corazón pudo más que el bolsillo, LeBron se marchó a su ciudad natal, Cleveland, y ahora esta comandando el equipo, intentando conseguir el anillo de campeón que lo corone como mejor equipo de la NBA de la temporada 2015/2016. Ahora, y para finalizar, es conveniente hablar del denominado arriba “Jock Tax” un impuesto especial, que, como todos los impuestos que no son federales, dependiendo del estado de residencia del jugador, se aplica o no se aplica.

El Jock Tax es simplemente un impuesto que se aplica a los jugadores (Se aplica a muchos otros grupos de personas, pero afecta especialmente a los jugadores ya que sus salarios son públicos) y especifica que, por cada día que pasen en otro estado, tienen que abonarle al estado un impuesto especial.

Los estados lo justifican, argumentando que, como están trabajando y ganando dinero, en dicho estado, deben abonar una parte de ese salario, aunque dicho jugador se encuentre residiendo en otro estado diferente y que sea libre de impuestos (Florida, Tennessee, Washington Texas...).

Esta forma de recaudar ha resultado ser muy lucrativa, ya que, por poner un ejemplo, el Estado de California, recaudo en el año 2013, la cantidad de 229 Millones de dólares, solo con el “Jock Tax”.

El factor diferenciador para el pago de los impuestos en Estados Unidos es el lugar de residencia.

Es decir, como hemos comentado antes con LeBron James y su residencia en Ohio aunque jugase en Miami, si un jugador juega en un estado, pero juega en otro diferente, tributará con el impuesto del estado donde resida. Así, es muy fácil jugar, entrenar y trabajar (Para los que no son jugadores, que son miembros del staff técnico) en un estado diferente del que se reside.

Por poner un ejemplo, sin alejarnos de la NFL, los jugadores de los New York Giants y de los New York Jets, aun trabajando en la ciudad de New Jersey, tienen su residencia en la ciudad de New York, donde el tratamiento fiscal es diferente por considerarse un diferente estado. No obstante, estos casos son aislados, y se dan en 4 o 5 casos contados ya que los estados de los Estados Unidos son muy grandes y difícilmente se puede residir en un lugar y jugar en otro y, aunque se pudiese hacer, el tiempo que se pierde acudiendo a reuniones, entrenamientos, partidos y volviendo a casa difícilmente hace que salga rentable.

### **5.3 Los convenios de doble imposición y como afectan a los deportistas y artistas. Especial mención al artículo 17 de la OCDE.**

Cuando hablamos de las rentas de artistas y deportistas en el plano internacional, hay que mencionar principalmente a la OCDE y en especial el artículo 17 de su modelo de convenio.

Este artículo, cuya finalidad es la de gravar la renta de artistas y deportistas en el plano internacional, tiene un título bastante esclarecedor, y sirve para eso mismo, la imputación de renta de los artistas y deportistas cuando realizan un trabajo o un servicio en el plano internacional.

Concretamente la OCDE establece la posibilidad de gravar las rentas en el lugar donde se haya desarrollado la actividad, además y muy importante, contiene también una cláusula

antielusion, para que, aunque los beneficios hayan sido obtenidos por una sociedad, los beneficios se le imputen al deportista o al artista.

No obstante en el mes de Julio de 2014, se realizaron una serie de observaciones con respecto a ese tema, observaciones y aclaraciones, realizadas por el comité de asuntos fiscales de la OCDE, aclaraciones que incluían, dentro de las más relevantes:

- Aclaraciones sobre nuevos conceptos de artista o deportista:  
Incluyéndose a cualquier artista o deportista que actúe de forma puntual, pero excluyéndose a cualquier deportista que este retirado o lesionado y actúe como comentarista sin participar en el evento deportivo.
- Aclaraciones dentro del ámbito de actuación del artista o deportista  
Los modelos y conferenciantes no se incluyen en el artículo 17, así como los que realización actividades de promotores, como por ejemplo la venta de entradas, también están excluidos.
- Reglas especiales de localización
- Categorías especiales de pagos:  
Los premios pagados por federaciones, clubes, etc.... como premio por la consecución de objetivos serán gravados en el estado donde se abonen, independientemente de donde sea el club o la selección. Este es un caso que se dio cuando la selección Española de Fútbol gano la copa del mundo en Sudáfrica, la federación les abono la prima correspondiente y dicha prima tributo en el país africano y no en territorio nacional.  
Si se realiza un pago a un artista por un evento en un país determinado, tributara en ese país, a menos que no se beneficie (El artista) por lo que en ese caso no se aplicara el artículo 17 del modelo de convenio de la OCDE.

La frontera más difusa es la que existe entre la distinción entre rentas de artistas y/o deportistas y aquellas que son las que surgen de derechos de explotación.

El problema se plantea a la hora de dilucidar en que casos los rendimientos de la cesion del derecho a la imagen deben seguir el mencionado artículo 17, y esto conduce a que hay que diferenciar dos supuestos:

- Cuando la cesion exista dentro de una vinculación laboral con el club
- Cuando dicha vinculación laboral no exista.
-

### **Rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la imagen, dentro de una vinculación laboral con el club.**

La prestación de servicios a la que se obliga el artista o deportista, lleva implícita la cesión o consentimiento para la divulgación de su imagen, no se concibe nada al contrario ya que sería ilógico que un actor rodase una película pero no cediese sus derechos de imagen, o un futbolista accediese a jugar en un estado con 98.000 personas pero no cediese los derechos de imagen.<sup>43</sup> Desde la perspectiva de la fiscalidad internacional, algunos autores han formulado importantes objeciones a la compatibilidad de este precepto con el reparto de la potestad tributaria realizada por los CDI (Convenios de doble imposición), Almudí Cid y Serrano Antón, plantean que someter a tributación los rendimientos obtenidos por una entidad residente en otro estado y que se decida a explotar los derechos de imagen puede implicar una vulneración de varios artículos del MC OCDE entre los que se encuentran el 5.7, 7.1, o 10.

Asimismo, dentro de los deportistas, hay que hacer especial mención a los derechos federativos y en concreto a la contraprestación obtenida por el traspaso de los derechos federativos y sus derechos económicos. En las cuestiones a enjuiciar se comentaba si los pagos efectuados por un club residente en España a una entidad no residente en concepto de compensación económica participaban de la naturaleza de rentas obtenidas en España por un deportista no residente y tenían la consideración de rendimientos del trabajo.

Esta cuestión resuelta ya por el TS en una de sus sentencias en la que estipula que cuando se ha considerado acreditado que los pagos a sociedades interpuestas residentes en el extranjero encubrían una retribución para el jugador, deben considerarse obtenidas en España y por lo tanto estar sometidas a retención pertinente.<sup>44</sup>

### **Rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la imagen, cuando no existe una vinculación laboral.**

Es en este ámbito donde mayores controversias pueden surgir a la hora de la aplicación del artículo 17 de la OCDE, en la medida en que estas rentas tengan una vinculación o estén conectadas con la actuación artística o deportiva.

De no ser así, el reparto de la potestad tributaria se remitiría a otros artículos del CDI como el 7 o el 12.

---

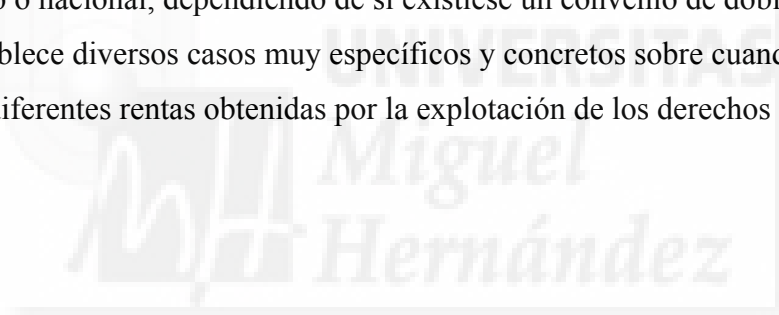
<sup>43</sup> ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando. La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas, especial referencia al artículo 17 del MC OCDE, Revista jurídica del deporte numero 13.

<sup>44</sup> STS del 29 de junio de 2011.

Calderón Carrero, en su trabajo sobre rentas<sup>45</sup>, propone, siguiendo varios análisis del Tribunal Económico Administrativo, varios supuestos.

- En los casos de pagos realizados por los derechos de grabación y retransmisión, en diferido, estaríamos dentro del artículo 12 del convenio de la OCDE, el de los cánones, quedando excluido del artículo 17.
- En los casos de merchandising del concierto, cuando se vende por personas diferentes al artista o su agente, debería considerarse sujeto al artículo 12, mientras que si es por el artista o su agente, estará incluido dentro del artículo 17.
- En cuanto a la cesión del derecho del uso del nombre e imagen, entiende el autor que allí donde mediara un vínculo directo entre la renta y la actuación, debería someterse a tributación de acuerdo con el artículo 17.

Por lo tanto, y para concluir este epígrafe, hay que hacer énfasis en el artículo 17 del modelo de convenio de la OCDE, ya que es el que marca las pautas para que una renta este gravada o no en territorio extranjero o nacional, dependiendo de si existiese un convenio de doble imposición. Dicho artículo establece diversos casos muy específicos y concretos sobre cuando, como y donde deben tributar las diferentes rentas obtenidas por la explotación de los derechos de imagen.



---

<sup>45</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel. (2001) La tributación de los artistas no residentes en el marco de los convenios de doble imposición, Carta Tributaria, Monografías 14.

## VI. Conclusiones.

Del siguiente trabajo se pueden extraer varias conclusiones muy interesantes sobre la tributación de los artistas y deportistas profesionales sobre sus derechos de imagen, además de la evolución y el funcionamiento de la publicidad a nivel nacional e internacional, ya que muchas de las operativas tienen alcance internacional y son muy similares entre ellas.

**PRIMERA:** El patrocinio en el deporte es una de las maneras más directas, importantes y efectivas de llegar a un amplio abanico de clientes. Debido a la globalización de los eventos deportivos y de la práctica del deporte de manera mundial, cualquier evento deportivo se trata de un acontecimiento mundial de un calado extraordinario, que las empresas patrocinadoras no dudan en explotar, pagando para conseguir esos derechos de imagen, aun sabiendo el gasto que ello conlleva, ya que, prefieren dichas técnicas publicitarias a otras más intrusivas.

Es por ello que, aparte de la imagen tan valiosa que le proporciona a nivel global y el posicionamiento e imagen de marca, les da una oportunidad única para demostrar su poderío logístico, creando y aportando, además de capital para el correcto desarrollo de los diferentes eventos, también material como puede ser los cronómetros de Omega, patrocinador oficial de los Juegos Olímpicos de verano.

**SEGUNDA:** El derecho a la propia imagen es un derecho fuertemente regulado a nivel internacional por todos los convenios internacionales en materia de derechos humanos, y como tal, está recogido en el artículo 18 de nuestra carta magna de 1978,

Su desarrollo legislativo a nivel nacional se coronó con la ley 1/1982 del 5 de mayo de protección civil, derecho al honor a la intimidad y a la propia imagen.

Con esto se prohíbe la utilización del nombre o de la voz o de la propia imagen de terceras personas para fines publicitarios con consentimiento. Consentimiento que es revocable en cualquier momento.

**TERCERA:** La tributación de los derechos de imagen de un deportista se realizara en el IRPF, según conste, como Rendimientos del Trabajo, Rendimiento de actividades económicas, rendimiento del capital mobiliario o imputación de rentas, según se ceda el derecho liberado o no liberado, según el cesionario, y por supuesto la cesión o no cesión del deportista de dichos derechos de imagen.

**CUARTA:** Se tributaría como un rendimiento del trabajo los derechos de imagen, cuando exista una relación laboral dentro de un club deportivo. Se pacta previamente que el derecho de imagen es



El patrocinio deportivo, explotación comercial de  
Derechos de imagen en eventos deportivos y la tributación  
a nivel nacional e internacional de los mismos.

Rubén Lo Pun.

propiedad del club, quedando la otra parte libre para que el jugador la explote cuando y como quiera.

**QUINTA:** Se tratara de un rendimiento de capital mobiliario, cuando se ceda a una tercera persona los derechos de imagen, y dicha persona no tenga ninguna relación deportiva laboral con el jugador en concreto. Esta regulado en el artículo 25.4 de la ley del IRPF.

**SEXTA:** Cuando un jugador explota el mismo con una empresa que utiliza sus derechos de imagen, se considerara que es un rendimiento de actividades económicas. Es decir, cuando no existe ningún intermediario de por medio y es el jugador el que cede su imagen a la empresa que la va a explotar directamente, esos beneficios tributarán como rendimiento de actividades económicas.

**SEPTIMA:** Cuando se considere que hay una empresa que le vende los derechos al club, y dicha empresa tenía previamente los derechos de imagen del deportista o artista en cuestión, se considerara una imputación de rentas.

**OCTAVA:** En la practica totalidad del continente europeo, la explotación comercial de los derechos de imagen, sobre todo en los torneos deportivos europeos es una cuestión muy común, ya que, como se ha comentado al principio es una manera de hacer un posicionamiento de marca y crear una reputación única en el mundo y las empresas están dispuestas a desembolsar cantidades astronómicas por dichos derechos de imagen. En cuanto a la tributación, a nivel europeo existen grandes diferencias con respecto a otros países como el reino unido cuyo derecho se trata de un derecho más jurisprudencial, y por lo tanto, esta menos regulado por ley los derechos de imagen y su explotación.

**NOVENA:** Si en Reino Unido la explotación es un caos, en Estados Unidos, pasando ya a un plano absolutamente internacional lo es más aun.

El derecho americano bebe directamente del derecho anglosajón, de su common law, y además, debido a su distribución política diferente, constituyendo una republica federal, cada estado tiene su ley sobre tributación e impuestos, siendo algunos estados el impuesto altísimo como California, y existiendo otros estados en los que no existen impuestos estatales (Los impuestos federales se aplican a todo el territorio estadounidense) como por ejemplo Florida o Tennessee.

**DECIMA:** En cuanto al plano internacional legal y su tributación, el modelo de convenio de la OCDE es bastante tajante en su artículo 17. Se tributa por la renta donde se obtiene, en su lugar de obtención.

Lo único que hay que dilucidar es si dichos derechos se producen en un marco donde exista una relación laboral o en un marco donde no exista dicha relación laboral.

## VII. Bibliografía y referencias.

- DENNIS R. HOWARD & JOHN L. CROUPTON. *Financing Sports*. 2004 West Virginia University.
- JAMES, MARK. *Sports Law*. 2010, Palgrave McMillan.
- MILLAN GARRIDO, ANTONIO. *Cuestiones Actuales de derecho del deporte*. Reus, S.A, 2015
- PALOMAR OLMEDA, ALBERTO & PEREZ GONZALEZ, CARMEN. Derecho deportivo, legislación, comentarios y jurisprudencia. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013.
- LASARTE ALVAREZ, JAVIER & RAMOS PRIETO, JESUS & ARRIBAS LEON, MONICA & HERMOSÍN ALVAREZ, MONTSERRAT. Deporte y Fiscalidad, Sevilla, 2008.
- ECHEVERRY VELASQUEZ, SANDRA LILIANA. El contrato de patrocinio deportivo. Editorial Reus, S.L, 2015.
- CAIGER, ANDREW & GARDINER, SIMON. Professional Sport in the European Union: Regulation and the Re-regulation. Kluwer Law.
- MARTIN QUETGLAS, GREGORIO & BLANCAS GONZALEZ-CORROTO, ANABEL & MARTIN BENITEZ, GREGORIO. Lo que el fútbol se llevó, hacienda y fútbol, una asignatura pendiente. Universitat de Valencia, 2004.
- SANCHEZ-CALERO ARRIBAS, BLANCA. Honor, intimidad e imagen en el deporte. Editorial Reus S.L, 2011.
- GOMEZ, SANDALIO & OPAZO, MAGDALENA & BARRIOS, MACARENA. UEFA Champions League, el éxito de una estrategia empresarial y deportiva. Documento de investigación DI 927, IESE Business School, Navarra 2011.
- [http://acceso.qmemento.com/welcome.do;jsessionid=58BEC269365EC0C530FF53EDDFD5699F.TC\\_ONLINE04](http://acceso.qmemento.com/welcome.do;jsessionid=58BEC269365EC0C530FF53EDDFD5699F.TC_ONLINE04) La imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen...
- [http://www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/dms/mecd/servicios-al-ciudadano-mecd/estadisticas/deporte/anuario-deporte/Anuario\\_de\\_Estadisticas\\_Deportivas\\_2016.pdf](http://www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/dms/mecd/servicios-al-ciudadano-mecd/estadisticas/deporte/anuario-deporte/Anuario_de_Estadisticas_Deportivas_2016.pdf)
- Anuario de estadísticas deportivas del ministerio de economía y deporte del gobierno de España, año 2016