

IRPF / Rendimientos del trabajo / Dinerarios / Delimitación / Derechos de imagen de deportistas profesionales

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de octubre de 2008

Vocalía 6.^a

R.G. 1964/2007

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Delimitación. Derechos de imagen de deportistas profesionales. Los rendimientos satisfechos por los equipos de fútbol a la sociedad que le cede los derechos de imagen del jugador antes de la vigencia de la Ley 13/1996 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) deben considerarse rentas del trabajo del jugador, pues la sociedad perceptora es un instrumento del jugador, auténtico beneficiario de la operación, y quien adquiere el compromiso de jugar al fútbol en el club durante un tiempo determinado, actividad que no puede realizarse sin utilizar en ella su imagen, por lo que la cesión de la imagen no puede disociarse de los servicios laborales prestados por el deportista, y tampoco su contraprestación. La renta percibida por la sociedad complementa la que se le paga a él directamente como consecuencia del contrato de trabajo, siendo calificada también como renta del trabajo, de modo que no se logra la dispersión de rentas que la interposición de sociedad cesionaria/cedente de los derechos de imagen ocasionaría.

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), art. 114

Ley 58/2003 (LGT), art. 105

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (23/10/2008) este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa, en Segunda Instancia interpuesta por Don..., en nombre y representación de Don A y D.^a B con NIE... y... respectivamente y con domicilio a efecto de notificaciones en... contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... dictada en expedientes acumulados n.º... y... el día 8 de marzo de 2007, en asunto relativo a liquidaciones practicadas por Dependencia Regional de Inspección de la Delegación en... de la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos: 1996 a 1998 por importe de 310.112,77 euros (51.598.423 pesetas) procedente del Acta n.º...; y 1999 por 27.240,03 euros (4.532.360 pesetas) del Acta n.º...

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 4 de septiembre de 2003, la Dependencia Regional de Inspección de... practicó dos liquidaciones procedentes de dos Actas instruidas en Disconformidad a los contribuyentes el día 14 de julio de 2003, por los importes, conceptos y períodos citados. En dichas actuaciones se regularizaron, entre otros aspectos que no son objeto de la presente reclamación, los siguientes importes procedentes de la cesión de derechos de imagen.

1. En el ejercicio 1996 y primer semestre de 1997, período durante el que el reclamante jugó en el X, Club de Fútbol SAD (en adelante X), este equipo abonó (o se comprometió a abonar, aunque uno de los pagos se materializó el 15 de julio) en pago por la cesión de la imagen del jugador la cantidad de 75.268.000 Ptas. (452.369,79 €) a la entidad Y, BV pues, a juicio de la Inspección y antes de la entrada en vigor de la Ley 13/1996, dichas cantidades tienen la

consideración de renta del trabajo del jugador, y por lo tanto, deben integrarse en su base imponible, estando previamente sometidas a retención por la entidad pagadora. La Inspección considera que las sociedades son meros entes interpuestos, correspondiendo la renta al jugador, citando en su apoyo Resoluciones del TEAC de 17-11-1999 y 15-12-1999.

2. Durante el periodo comprendido entre el 1 de julio de 1997 y el final de 1998, en el que el jugador jugó en el Z, Club SAD (en adelante Z) cedido por X, se señala que en el «contrato de cesión temporal de derechos federativos», suscrito entre ambos equipos con el consentimiento del jugador, en fecha 23 de julio de 1997, se acuerda que el equipo cesionario, Z pagará a X unas cantidades en contraprestación de la cesión de los «derechos federativos» correspondientes al jugador. Las cantidades así facturadas son, a continuación, transferidos por X a Y, BV, domiciliada en Holanda, por el concepto de «D. A» o «Derechos de imagen D. A», según consta en la documentación remitida por las autoridades holandesas, en las fechas e importes que se señalan. Por ello se considera que a estos pagos les son de aplicación las reglas de imputación de rentas por pagos de derechos de imagen previstas en la Ley 13/1996, imputando al jugado, como una categoría separada de rentas, ingresos por las cantidades pagadas a la sociedad holandesa, más la retención del 15% que se debió realizar.

3. En cuanto al ejercicio 1999, en cumplimiento del contrato celebrado el 24-6-1998 con la entidad holandesa Y, BV, Z pagó 88.710.000 Ptas. (533.157,84 €) a dicha entidad. El citado contrato indica que los pagos no tienen relación ni con el contrato laboral que mantiene con el equipo pagador ni con la cesión de su imagen, respondiendo a la compensación por los perjuicios producidos en la imagen del jugador por haber dejado de jugar en uno de los... equipos más importantes de España, X para hacerlo en Z. La Inspección califica estas rentas como rentas del trabajo en atención a lo siguiente:

- El jugador ya fue contratado en la temporada 97/98) por Z, y en ese período la «sociedad interpuesta» no percibió ninguna compensación económica o indemnización por la pérdida de valor de su imagen, sino los pagos comprometidos por X según contrato del 1 de julio de 1996 de cesión de derechos de imagen.

- Aprovechando el cambio de empleador (traspaso del jugador a Z) y ante la nueva regulación de la Ley 13/96, se deja de retribuir a Y, BV en concepto de derechos de imagen y se pasa a retribuir bajo la denominación de "compensación económica" una contraprestación similar (en importes y plazos) a la que antes recibía de X por la cesión de la imagen del jugador.

- Concluye la Inspección que, como sucedía con los derechos de imagen, la sociedad perceptora es un instrumento del jugador, auténtico beneficiario de la operación, en un caso porque cede su imagen y en el otro porque adquiere el compromiso de jugar al fútbol en el Club durante un tiempo determinado, a cambio de una retribución que se paga a la sociedad y que complementa la que se le paga a él directamente como consecuencia del contrato de trabajo. Todos estos pagos no pueden disociarse de los servicios laborales prestados por el deportista, por lo que no pueden ser cedidos a un tercero (sociedad interpuesta) distinto del jugador que presta sus servicios en régimen de dependencia laboral.

Segundo.

Contra dichas liquidaciones se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Regional de..., quien, en fecha... de 2007, resolvió ambas reclamaciones acumuladas, desestimando las pretensiones de los interesados y confirmando las liquidaciones imputadas.

Consta notificada la Resolución en 18 de abril de 2007; y el día 17 de mayo del mismo año, se interpone recurso de alzada para ante este Tribunal Central.

Tercero.

En el escrito de interposición del recurso el reclamante alega, en síntesis, que las cantidades abonadas a la sociedad holandesa que explotaba sus derechos de imagen por los dos equipos

de fútbol en los años 1996 a 1999 no son rentas del trabajo de éste, sino rendimientos empresariales de la citada sociedad.

1. Que la Inspección, y después el TEAR de..., realizan una calificación contraria a derecho de las rentas que imputan al reclamante, siendo un error jurídico la integración en el contrato laboral del futbolista con el club el contenido económico de los derechos de imagen ya que, expone, la relación laboral obliga a desempeñar su trabajo para el público que acude al campo, pero no para la explotación comercial de su imagen por el club (incluso de la obtenida cuando está trabajando) que permite el desarrollo de los medios audiovisuales y del mercado publicitario. Por eso, en la actualidad, los clubs obtienen de forma simultánea, pero separada, las prestaciones laborales y los derechos de explotación comercial de la imagen del jugador, indicando que «por razones obvias, los clubs obtienen los derechos de imagen de los futbolistas de forma simultánea a la suscripción del contrato laboral con el jugador de que se trate; Y, naturalmente, la duración de la cesión por lo general coincide con la duración de la prestación laboral, ya que un contrato sin el otro perjudicaría gravemente los intereses de la sociedad, y diferentes duraciones de los contratos resultarían de escasa practicidad. Sin embargo, el hecho de que se contraten simultáneamente y por la misma duración no significa que se trate de un único contrato, o de que todo vaya englobado en el contrato laboral».

El derecho a la explotación comercial de la propia imagen es, pues, diferente y separable de la prestación laboral, pudiendo cederse de forma autónoma a un tercero, que pasa a ser su explotador, como ha ocurrido en este caso, por lo que no puede hablarse de simulación.

Cita, en apoyo de sus pretensiones, la Ley 1/1982, sobre el derecho al honor, a la intimidad y a la propia imagen, que la explotación comercial de ésta. También el Convenio Colectivo de Baloncesto, el art. 32 del convenio colectivo del Fútbol Profesional, Resolución de la Dirección General de Trabajo de 13 de noviembre de 1995 (BOE de 4 de diciembre), el Real Decreto 1006/85, de 26 de junio, que regula relación laboral de los deportistas profesionales prevé en su art. 7.º 3 que los deportistas participarán en los beneficios que se deriven de la explotación de su imagen de la forma que se establezca por convenio colectivo o pacto individual.

Refiere también diversas Sentencias, en particular la de 6 de julio de 1995 del TSJ de Murcia, que rechazó calificar como salario el pago a la sociedad cedente de los derechos de imagen, y la de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002 que también excluyó de la renta del trabajo de un artista las cantidades pagadas a la sociedad que explotaba sus derechos de imagen, también holandesa como en este caso, determinando que es ella la que debe tributar al ser quien desarrolla la explotación comercial de los derechos de imagen de los deportistas.

2. Se invierte la carga de la prueba sobre la causa de los contratos de cesión de imagen, obviando su existencia y tachándolos de nulos, al mantener que no es posible lo que en ellos se contrata, esto es, la explotación de la propia imagen dissociada de la de la prestación laboral. Se prescinde de la presunción *iuris tantum* en favor de la realidad y licitud de la causa del artículo 1.277 del Código Civil, no probando que no exista la causa de los contratos de cesión, es decir, que la sociedad holandesa no haya cedido a los clubs de fútbol los derechos de imagen que la retribuyen.

La mera sospecha de que detrás de la sociedad holandesa esté el jugador no habilita a entender destruida la presunción de licitud y validez de los contratos celebrados.

3. No se advierte que la Ley 13/1996 tiene un evidente e importantísimo carácter interpretativo de la realidad, con la retroactividad propia de toda norma interpretativa. Al regular fiscalmente la coexistencia de la relación laboral de los deportistas y la cesión de su imagen a personas distintas del equipo empleador, determinando las condiciones en las que las rentas pagadas por el equipo al tercero que explota la imagen del jugador se le imputarán fiscalmente, viene a «...aclarar definitivamente que la tesis mantenida por la Inspección para fundamentar su propuesta carece de base legal y económica, debiendo reconocerse el hecho de que personas diferentes de los deportistas, puedan explotar válidamente los derechos de imagen de dichos deportistas». A su juicio, la nueva normativa aclara de forma inequívoca cual es la situación fáctica a la que se aplicará la nueva disposición, pero también cuál era dicha situación durante el periodo anterior a la entrada en vigor de la Ley 13/1996. Reconociendo así definitivamente, como ya lo había hecho la doctrina, la jurisprudencia y la normativa laboral, la disponibilidad de

los derechos de imagen como derecho de contenido patrimonial cuya transmisibilidad o cesión a tercero puede realizarse por el jugador sin ninguna limitación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para conocer de la presente reclamación que ha sido formulada con personalidad y legitimación acreditadas y en tiempo hábil; conforme a lo dispuesto en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el Reglamento general de desarrollo de dicha Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

Las cuestiones a resolver son, siguiendo las alegaciones del reclamante, que cuestiona la calificación dada por la Inspección a las rentas pagadas a la sociedad holandesa por X y Z, concretando sus motivos de oposición en, 1.º, determinar la adecuación a derecho de la calificación dada por la Inspección a los rendimientos satisfechos a la sociedad holandesa por la cesión de los derechos de imagen, al considerarlas como rentas del trabajo; 2.º, si la Inspección ha probado suficientemente los efectos de los contratos y si se ha producido una incorrecta inversión de la carga de la prueba; y, 3.º, por último, el alcance interpretativo de la Ley 13/1996 respecto de la calificación que merecen las rentas devengadas antes de su vigencia.

Como vemos, si bien el reclamante solicita la anulación de toda la regularización realizada por la Inspección, el desarrollo de sus alegaciones parece atacar tan solo la referida a las rentas pagadas a la sociedad holandesa antes de la vigencia de la Ley 13/1996, esto es, antes de que, con efectos para las rentas devengadas desde el 1-7-1997, la materia aquí tratada tuviera regulación expresa, por lo que la contestación a sus alegaciones supondrá analizar la regularización de las rentas de este periodo. Separadamente se analizará la regularización de las rentas devengadas desde la fecha citada, durante el segundo semestre de 1997 y durante 1998, a las que ya se aplica la Ley 3/1996, y las pagadas a la misma sociedad en el ejercicio 1999, para indemnizar el daño ocasionado a la imagen del jugador por el cambio de equipo.

Tercero.

Los rendimientos satisfechos por los equipos de fútbol a la sociedad que le cede los derechos de imagen del jugador antes de la vigencia de la Ley 13/1996 deben considerarse, a juicio de la Inspección, rentas del trabajo del jugador, pues la sociedad perceptora es un instrumento del jugador, auténtico beneficiario de la operación, y quien adquiere el compromiso de jugar al fútbol en el club durante un tiempo determinado, actividad que no puede realizarse sin utilizar en ella su imagen, por lo que la cesión de la imagen no pueden disociarse de los servicios laborales prestados por el deportista, y tampoco su contraprestación. La renta percibida por la sociedad complementa la que se le paga a él directamente como consecuencia del contrato de trabajo, siendo calificada también como renta del trabajo, de modo que no se logra la dispersión de rentas que la interposición de sociedad cesionaria/cedente de los derechos de imagen ocasionaría.

La Inspección apoya su regularización en las Resoluciones del TEAC de 17-11-1999 y 15-12-1999, que sientan criterios que este Tribunal no ha abandonado. Así, entre otras, la Resolución de 11-10-2002 (R. G. 5367-00), indicó que «SEGUNDO: La calificación tributaria de los pagos satisfechos por entidades deportivas a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los jugadores y técnicos ha sido objeto de diversas Resoluciones de este Tribunal Central, como las adoptadas en Salas celebradas el 22 de septiembre y 6 de octubre de 2000. En ellas se sienta el criterio de que la cantidad pagada por la entidad deportiva en concepto de derechos de imagen forma parte de las remuneraciones del trabajo del jugador; remuneraciones que tiene derecho a percibir de la entidad a cuyo favor ejerce su actividad; y

sin que la interposición de una sociedad perceptora de una parte de esos rendimientos al crear una apariencia diversa de esta realidad, sea suficiente para que el tratamiento tributario de aquellas remuneraciones pueda diferir del que les corresponde como remuneraciones del trabajo y de aquí la obligación de practicar retención sobre las mismas».

En la de 15-03-2007 (R.G. 1694/2005) se continúa diciendo que «Respecto del tratamiento fiscal de las cantidades satisfechas por los Clubes por la cesión de los derechos de imagen, hay que tener en cuenta que tradicionalmente todas las cantidades satisfechas por los Clubes a los deportistas se derivaban de la relación laboral que les vinculaba y tenían la consideración de rendimientos de trabajo.

Posteriormente se hizo frecuente que en las relaciones de los Clubes con los deportistas se distinguieran dos vínculos: uno del deportista con el Club vinculados por un contrato laboral y otro del Club con otra sociedad que era cesionaria de los derechos de imagen del deportista. Si, además, la Sociedad interpuesta entre el Club y el deportista se constituía en otro país, se conseguía eludir el fisco español. Con el fin de evitarlo, la Administración Tributaria concluyó en todas sus actuaciones, que estos derechos de imagen eran inseparables de los contratos laborales que vinculaban al deportista con el Club; y en consecuencia todas las cantidades pagadas por el Club a la sociedad interpuesta eran una retribución salarial del deportista titular del derecho de imagen por el que se estaba pagando».

Cuarto.

Esta calificación administrativa como renta del trabajo de las pagadas a las sociedades que se interponen entre el equipo pagador y el jugador titular de los derechos de imagen está plenamente ratificada por la jurisprudencia. Inicialmente siendo ratificada por la Audiencia Nacional, en sentencias como las de 13-6-2002 (recurso 115/2000), 24-2-2003 (recurso 862/2000), 13-3-2003 (recurso 810/2000).

En fechas recientes también el Tribunal Supremo la ha ratificado en dos Sentencias de 25 de junio de 2008, recursos de casación 4560/2003 y 3544/2003, y en otra de 1 de julio de 2008, recurso 5296/2002.

En la primera de las citadas STS de 25 de junio de 2008, recurso de casación 4560/2003, podemos leer lo que sigue, que sirva para contestar la primera de las alegaciones que el reclamante formula en este caso:

«QUINTO En el segundo motivo, tal como quedó expuesto con anterioridad, se alega infracción de los artículos 26 del Estatuto de los Trabajadores, 8.º 2 del Real Decreto 1006/1985; 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria, 26 a 43 de la Ley 18/1991, como la jurisprudencia representada por Sentencias de las Salas de lo Social de los Tribunales Superiores de Justicia de Murcia, de 30 de julio de 1994 y 6 de julio de 1995, de Cataluña, de 8 de noviembre de 1996 y del Tribunal Supremo de 25 enero de 1999 y 10 de marzo de 2001.

Se afirma que la retribución de los derechos de imagen de una deportista profesional no puede tener carácter salarial a la vista de la definición del salario contenida en el artículo 26 del Estatuto de los Trabajadores, norma que, en todo caso resulta supletoria en este punto respecto del Real Decreto 1006/1985, que no aporta ninguna referencia que delimite los conceptos que integran el salario; que según los Convenios Colectivos vigentes en el momento de los hechos, esto es, el de 1989 y 1992, la cantidad que percibe el trabajador por la utilización o explotación de los derechos de imagen por el club con fines publicitarios tiene consideración de salarial, siempre que tal cantidad se perciba por el jugador y no si es abonada a un tercero; que esta última interpretación es recogida igualmente en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1841/1991, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tras ello, se critica la tesis de la Inspección que partiendo de la técnica de la simulación, al considerar que solo existe una aparente y no real cesión de los derechos de imagen del jugador a las sociedades y de éstas al Club, procede a la "recalificación" de las contraprestaciones como "rendimientos de trabajo", en contra de los preceptos antes indicados.

"La Inspección de Hacienda -se afirma por la entidad recurrente- no solo no acredita la supuesta 'apariencia', que hay detrás de esos contratos de cesión, sino que en el expediente administrativo no consta ningún dato que suponga un mero indicio de tal simulación", a cuyo efecto, y tras indicar que el negocio simulado lo es para todas las partes implicadas, se añade que la Agencia Tributaria tuvo la oportunidad de aportar en fase probatoria todas las actuaciones inspectoras y las Actas que hubiera levantado a las entidades y jugadores implicados en los hechos que aquí se debaten. Sin embargo, ningún dato ha aportado al respecto. Ante ello, la única conclusión a la que se puede llegar es que el negocio jurídico que no ha tenido la consideración de "simulado" para esas otras partes implicadas tampoco merezca la calificación para mi representada.»

A fin de resolver sobre el motivo alegado, y a efectos de normativa aplicable, independientemente del Estatuto de los Trabajadores, debe tenerse en cuenta que es criterio general en los contratos de trabajo celebrados en el Club recurrente y sus jugadores, obrantes en el expediente, que en lo no previsto en los mismos se estará a lo dispuesto en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se desarrolla la relación laboral especial de los Deportistas Profesionales, Convenio Colectivo vigente y demás normas de aplicación. Y en cuanto Convenios Colectivos, en el presente caso tenemos que estar para el año 1994, al aprobado por la Resolución de la Dirección General de Trabajo de 12 de agosto de 1992, que estuvo vigente hasta el de 13 de noviembre de 1995.

Pues bien, el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores dispone: «Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo. En ningún caso el salario en especie podrá superar el 30 por 100 de las percepciones salariales del trabajador».

Por su parte, el artículo 8.º Dos del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, antes referido, establece: «Tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del Club o entidad deportiva, bien sea en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales. Quedan excluidas aquellas cantidades que con arreglo a la legislación laboral vigente no tengan carácter salarial».

En fin, el artículo 23 del Convenio Colectivo de 1992 señala: «Las retribuciones que perciban los Futbolistas Profesionales serán consideradas a todos los efectos como salario, a excepción de aquellos conceptos que estén excluidos de tal consideración por la legislación vigente». Y el artículo 23 enumera los distintos conceptos salariales que son los siguientes: «Prima de Contratación o Fichaje, Prima de Partido, Sueldo Mensual, Pagas Extraordinarias, Plus de Antigüedad y Derechos de Explotación de Imagen».

De todos estos conceptos, solo nos interesa el derecho de explotación de la imagen que, según el artículo 32 del Convenio, «es la cantidad que percibe el futbolista por la utilización de su imagen por el Club o Sociedad Anónima Deportiva con fines publicitarios».

Vemos pues que en el Convenio Colectivo se ha previsto especialmente como concepto retributivo de naturaleza salarial el de «derechos de explotación de imagen». Ello es debido a que al producirse la contratación por un Club de un futbolista profesional surge una faceta colectiva de vinculación de uno y otro, de tal forma que en ocasiones será la imagen del Club, imagen colectiva, la que alimente y desarrolle la de sus deportistas, y en otras, la imagen de un deportista puede ir en beneficio de la del Club. En todo caso, se trata de una vinculación que nace con el contrato de trabajo y que se extingue cuando cesan los efectos de este último, circunstancia que explica que los contratos de cesión celebrados entre el Club y las sociedades intermediarias coincidan en su duración con los contratos de trabajo formalizados entre el mismo Club y el futbolista. Y así ocurre con carácter general, lo que justifica que la Sentencia de la Sala Primera de lo Civil de 15 de julio de 2005, en un caso en el que un famoso futbolista había resuelto, con fecha 3 de julio de 1996, el contrato laboral que le vinculaba a... Club de Fútbol hasta el 30 de enero de 2000, abonando la cantidad pactada para tal evento, confirmó el rechazo por la Sala de instancia de la pretensión de la sociedad intermediaria de abono de los derechos de imagen desde el 1 de julio de 1997, exponiendo como razón básica la de la

«vinculación intrínseca entre el contrato de trabajo profesional y la cesión de la imagen del jugador. Si éste se desvinculaba de... CF, carecía de sentido hablar de una explotación de su imagen como integrante del Club».

Por tal razón, sin duda, señala el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución que «el contrato por el que el deportista se compromete a prestar al Club su dedicación y trabajo no se puede concebir como algo separado de su imagen, ni, desde luego, el Club lo admitiría. Ambos elementos constituyen un todo único, se desarrollan durante el mismo tiempo, y no hay un solo caso en la plantilla del Club en el que se haya contratado el trabajo sin la imagen de quien lo presta. La cesión de la imagen a un Club no es solo algo connatural al contrato de trabajo, sino a la naturaleza de ese trabajo, que es deporte y espectáculo, competición entre equipos en los que, no obstante, cada miembro desarrolla una labor singular respecto al resto de sus compañeros y frente al equipo contrario, que es evaluada por la crítica y el público. Esto es lo que constituye por parte de la entidad deportiva la explotación colectiva de la imagen del deportista».

Podrá decirse, y así se dice habitualmente, que el jugador tiene cedidos sus derechos de imagen a una sociedad intermediaria. Pero independientemente de que no se haya justificado dicha cesión en el presente caso, lo cierto es que la misma sólo podrá venir referida al derecho de imagen individual del futbolista y no a la especial situación de vinculación entre el mismo y el Club que nace del contrato de trabajo y que se rige exclusivamente por lo dispuesto en el mismo, de tal forma que lo único susceptible de cesión es el crédito laboral por la contraprestación debida por el Club como concepto retributivo de carácter salarial. Y por ello, al consentir el jugador que el pago se realice a la sociedad intermediaria, el efectuado por el Club a la misma tiene carácter liberatorio (artículo 1.162 del Código Civil).

Lo expuesto lleva a la conclusión de que en la hipótesis de inexistencia de apariencia de cesión o simulación, no sería posible la estimación de la argumentación de la actora porque los derechos de imagen que nacen y se extinguen con el contrato de trabajo quedan retribuidos con el concepto salarial que a ellos corresponde.

No es esta la tesis de la entidad recurrente, que parte de la afirmación de una cesión de los derechos de imagen a las sociedades intermediarias, por lo que las cantidades satisfechas a «terceros» tienen carácter extrasalarial y no están sujetas a retención.

Esta tesis no puede aceptarse, no solo por la circunstancia expresada de falta de prueba, sino por ser contraria a acto propio ya que, de un lado, como demostró la Inspección, las facturas de los derechos de imagen satisfechos están registradas por el Club en la contabilidad dentro de los epígrafes correspondientes a «Gastos de Personal», a lo que ha de añadirse la falta de justificación de ingresos derivados del pago a «terceros» de los derechos de imagen.

Por el contrario, hay que dar la razón al Abogado del Estado cuando en su contestación a la demanda señala que «para llegar a la clara conclusión de que nos encontramos ante la cesión de un crédito laboral y no ante una cesión de derechos de imagen "pertenciente" a un deportista a una sociedad cesionaria de los mismos que, posteriormente, los cede al Club, nos basta con acudir al principio de calificación jurídica consagrado, actualmente, en el artículo 28.2 de la LGT, y del que han hecho uso, en numerosas ocasiones los Tribunales(...), según el cual, "el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez". Ello permite, sin necesidad de acudir a la figura de la simulación, destruir la apariencia creada tanto por el Club como por las sociedades para conseguir eludir la tributación, como corresponde, de unos determinados rendimientos de trabajo derivados de los derechos de imagen cedidos por el deportista al Club en su contrato de trabajo y por los que tiene derecho a percibir una retribución del primero, sin que sea posible su escisión del contrato laboral firmado».

La STS de 25 de junio de 2008, recurso de casación 3544/2003, también concluye, F.D. Cuarto, que «No otra cosa hizo la Inspección, llegando a la conclusión de que la explotación comercial de la imagen se incardina en el seno de la relación laboral concertada entre el Club y el jugador, al concertarse vinculada a la práctica profesional, por lo que las cantidades

pagadas, independientemente de que fueran satisfechas a una sociedad, merecían la calificación de rentas del trabajo personal.

Procede confirmar esta calificación, ya que basta comparar los contratos del Club con el jugador y el celebrado entre el Club y ..., para advertir que los derechos que se otorgan por la sociedad a la recurrente, (en esencia, a que vista la indumentaria que utilice el primer equipo de ... y participe en todas las actividades), coinciden sustancialmente con las obligaciones que se derivaban para el jugador del contrato laboral celebrado, excluyéndose de modo expreso la posibilidad de utilizar la imagen del jugador, tomada individualmente, cualesquiera que fuera su finalidad. (...)

En definitiva, ha de entenderse que las cantidades satisfechas por la cesión de los derechos de explotación de imagen, en cuanto son consecuencia de la actividad laboral principal del jugador, se incorporan al concepto de salario que recoge el art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores, y desde la perspectiva fiscal el rendimiento obtenido tiene la consideración de rendimiento del trabajo, sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. -No residentes».

La STS de 1 de julio de 2008, recurso 5296/2002 también concluye, F.D. Décimo, que «El pago que realiza la entidad actora no tiene lugar, por tanto, en mérito a unos derechos de imagen previamente adquiridos sino por virtud de una encomienda de cobro de derechos derivados del contrato de trabajo que se encuentran sujetos a retención, en los términos que sostiene la resolución recurrida».

Debe, por lo tanto, desestimarse la primera alegación, considerando adecuada a derecho la calificación como rentas del trabajo de las cantidades pagadas por X a la sociedad que formaliza la cesión de los derechos de imagen del reclamante.

Quinto.

En segundo lugar se alega, en síntesis, la falta de prueba por la Inspección de la concurrencia de las circunstancias de hecho que le permitan negar la existencia de los contratos de cesión de la imagen del jugador.

A juicio de este Tribunal no puede, tampoco, prosperar esta alegación. La situación de hecho acreditada por la Inspección es la existencia, como punto de partida de una relación laboral que, por sí misma, incluye la integración de la imagen del jugador en la del club, de forma que la explotación comercial de la imagen de este incluye, de forma inseparable, la de aquel, como resulta de lo previsto en la normativa laboral que cita la STS de 25 de junio de 2008, recurso de casación 4560/2003, ya reproducida, a la que, para no repetiros, nos remitimos, en particular a lo que se dice en el párrafo subrayado del fragmento transcrito.

A partir de este punto de partida, de la situación fáctica y jurídica que venía permitiendo que los clubs de fútbol negociaran los derechos de imagen de su equipo, que era el sumatorio de la de sus jugadores, el reclamante invoca otra relación jurídica diferente, que se superpondría a la anterior, apoyada básicamente en los contratos de su imagen, que debería haber sido probada por él para que surta efectos frente a terceros, la Hacienda Pública en este caso, y en atención a la regla general de distribución de la carga de la prueba emanada del artículo 114 de la Ley General Tributaria aplicable al caso, la de 1963 (en el mismo sentido el artículo 105.1 de la Ley 58/2003) que obliga a probar los hechos constitutivos de un derecho a quien lo alega. Por lo tanto, la relación jurídica atípica que se invoca debió ser acreditada más allá de su apariencia formal, al menos en sus elementos básicos que, como mínimo serían dos. Uno, que si el equipo de fútbol debe adquirir los derechos de imagen del jugador a un tercero es porque no los tenía antes, esto es, porque su relación laboral es diferente a la que es típica en el sector y a la dispuesta en la normativa laboral citada, y no le permitía ya disponer comercialmente de ellos. Dos, si se adquieren los derechos citados de la sociedad holandesa debe acreditarse que esta los había adquirido antes de su titular, del jugador, o de otro tercero a quien el jugador los hubiera transmitido, y que este ha cobrado por ello. Pues bien, ni una cosa ni otra se ha acreditado en este caso, ya que ni se han aportado los contratos de cesión de los derechos de imagen por el jugador a la sociedad que después se los cede a X, ni se han aportado contratos

laborales que excluyan los derechos de imagen del ámbito normal de esta relación. Por lo tanto, no puede tener efectos una estructura negocial de la que tan solo consta su esqueleto formal.

También en este punto puede citarse al Tribunal Supremo, que, como ya hemos visto en los párrafos transcritos, exige prueba de la realidad de las negociaciones separadas de los derechos de imagen que se invocan. De forma contundente se expresa en la STS de 1 de julio de 2008, recurso 5296/2002, cuyo F.D. Undécimo indica que Decimotercero indica que.

«Se trata pues de dirimir un problema fáctico, mucho más que teórico. Resolver si con ocasión de la suscripción laboral de los contratos de jugadores y técnicos se han cedido los derechos de imagen, supuesto en el que su naturaleza de rendimientos de trabajo personal no ofrece dudas a tenor del artículo 8.º 2 del Decreto 1006/1985 y artículo 32 del Convenio Colectivo de Futbolistas de 1992 y artículo 24.1 y 2 de la Ley 18/1991, que era la normativa vigente cuando los hechos analizados acaecieron.»

Para resolver esta situación se ofrecen tres hipótesis: a) Que el jugador, con ocasión de su relación laboral, ceda sus derechos de imagen al Club, de modo expreso. b) Que en el contrato configurador de la relación laboral nada se pacte sobre los derechos de imagen. c) Que el jugador de modo expreso se reserve esos derechos de imagen.

En las dos primeras hipótesis, bien por acuerdo de las partes, bien por aplicación de la legislación vigente y citada (Decreto 1006/1985 y Convenio Colectivo para futbolistas de 1992) la naturaleza de tales rendimientos es la de "rendimientos de trabajo personal" sujetos, por tanto, a retención. En la tercera hipótesis, la de reserva de los "derechos de imagen" de su titular, la naturaleza de los rendimientos y el hecho de estar sujetos a no retención dependía de su forma de explotación.»

Sexto.

Se invoca también por el reclamante el alcance interpretativo de la Ley 13/1996 respecto de la calificación que merecen las rentas devengadas antes de su vigencia, alegación que tampoco hace cambiar a este Tribunal la opinión ya expuesta, como no se hizo cambiar al Tribunal Supremo en el recurso 3544/2003, resuelto en la S. de 25-6-2008, ya citada, en el que también se alegó.

Sin entrar en el siempre espinoso debate sobre el valor interpretativo hacia el pasado que pueda darse a una norma que, como la citada, regula de forma expresa, por primera vez, una determinada situación de hecho, o una formalización jurídica, lo cierto es que la Ley 13/1996 no contiene definiciones que pretendan tener alcance general ni constituir interpretación auténtica, sino que realiza calificaciones concretas para supuestos tasados, no extrapolables a otros casos ni a otros periodos que los mencionados por ella.

En todo caso, como ya se ha indicado, y siguiendo la doctrina sentada por las tres sentencias del TS citadas, aunque en teoría pueda aceptarse que sea jurídicamente posible que la concreta relación laboral pactada no incluya ninguna cesión de la imagen del jugador y que esta sea negociada en paralelo, lo cierto es que, como se ha dicho, esa situación teórica no ha sido acreditada.

Séptimo.

Como ya se indicó las alegaciones concretas formuladas por el reclamante, ya contestadas, no atacan, a juicio de este Tribunal, la regularización realizada por la Inspección de las rentas satisfechas a la sociedad holandesa por la cesión de derecho de imagen cuando ya estuvieron vigentes las reglas de calificación de la ya citada Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo artículo 2.º estableció un mecanismo de imputación al jugador, como concepto autónomo, no como rentas del trabajo, de las cantidades que el equipo al que pertenece paga a un tercero para retribuir los derechos de imagen que le cede un tercero.

La aplicación de esta regla de imputación no depende de calificación alguna de las rentas por la Inspección -eso es, precisamente, lo que hace la norma- sino del cumplimiento de los requisitos concretos exigidos por ella. Sobre el cumplimiento de esos requisitos nada alega el reclamante, y ningún reparo a lo concluido por la Inspección observa este Tribunal, por lo que se confirma la regularización realizada.

Octavo.

Por último, en relación con las rentas regularizadas por el ejercicio 1999, calificando como rentas del trabajo las percibidas bajo la denominación de compensación por los perjuicios producidos en la imagen del jugador por haber dejado de jugar en uno de los... equipos más importantes de España, X, para hacerlo en Z, no realiza el reclamante ninguna alegación específica, más allá de la oposición que a dicha regularización puedan suponer sus alegaciones, ya analizadas, sobre la errónea, a juicio del reclamante, calificación como rentas del trabajo de las que proceden de la negociación por el jugador de sus derechos de imagen más allá de su relación laboral.

En 1999 se percibe por esta vía un flujo de rentas análogo al que antes se percibió como retribución de derechos de imagen, pero denominado ahora indemnización por el daño causado en la imagen del jugador por el cambio de equipo. El cambio de denominación de la renta, y de la forma contractual que las sustenta, puede justificar que no se apliquen las reglas de calificación contenidas en la Ley 3/1996, dado el sometimiento de estas al cumplimiento de requisitos estrictos de los que puede haber escapado el reclamante, pero no impide que la verdadera naturaleza jurídica de estas rentas pueda ser puesta de manifiesto por la Inspección: si se trata de un flujo de rentas análogo al que hasta entonces se facturó como procedente de la cesión de los derechos de imagen y, además, los daños que se dicen indemnizar responderían a una situación -el cambio de equipo en el que se juega- se había producido la temporada anterior, debe concluirse, como hizo la inspección, que seguimos ante rentas derivadas de la supuesta cesión de los derechos de imagen, debiendo aplicarse el trato fiscal que deriva de su engarce, ya expuesto, con el contrato laboral que el une con el equipo de fútbol.

Debe por tanto, confirmarse la regularización, ya que este Tribunal comparte el juicio realizado por la Inspección al entender que, a la vista de las circunstancias que se resumen en el apartado 3 del primer presupuesto de hecho, estamos ante el mismo uso instrumental de la sociedad holandesa que se viene haciendo desde 1996, canalizando a través de ella hacía un parte muy importante de las rentas que por sus servicios laborales paga, en este caso, Z que deben seguir calificándose, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria (redacción según la Ley 25/1995) con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso de alzada interpuesto

ACUERDA

Desestimar la reclamación y confirmar la Resolución impugnada.