

## **El caso Suker y la tributación de los derechos de imagen de los deportistas percibidos a través de sociedades**

### **Comentario a la sentencia del TS de 16/4/2012**

*Fulgencio Pagán Martín-Portugués*



Es objeto de comentario la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Secc.2ª, de 16/4/2012, que resuelve el recurso de casación interpuesto por Davor Suker, contra la liquidación de la Agencia Tributaria, en materia de IPRF, y por importe de 258.962,21 €.

Por el jugador contra la liquidación de la AEAT, se interpuso recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, y posteriormente ante la Audiencia Nacional; y por parte de la AN, se estructura su sentencia en once fundamentos de derecho, destacando especialmente el séptimo, que se refiere a la llamada prueba incorporada al proceso, y en concreto, a la información fiscal solicitada por la Agencia Tributaria a las autoridades fiscales de los Países Bajos; y también resulta digno de especial mención, el octavo de los fundamentos de derecho, que recoge, que en la declaración-liquidación de IPRF del ejercicio de 1998, se omitió la consignación de los rendimientos del capital mobiliario, procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización; por parte del deportista, se adujo, que se había vulnerado el principio de libertad de establecimiento del art.43 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, y suscita, también, que se plantee cuestión de inconstitucionalidad, cuestión que es rechazada por la AN, con mención a la doctrina del TS de 24/1/2000.

Ya, en el Tribunal Supremo, por el deportista se reiteraron sendos motivos:

El primer motivo de la casación, se sustenta, en la conculcación de los arts.9.3, 14 y 31 de la Constitución Española, solicitando cuestión de inconstitucionalidad, y pretendiendo, combatir la legalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen, establecido en la Ley 13/1996, al entender, que su aplicación vulneraba la capacidad contributiva, ex art.31.1 de la CE y que resultaba arbitrario, ex art.9.3 CE; asimismo, se sostiene que el sistema de imputación de rentas es inconstitucional, citando en su apoyo la sentencia del TC 45/1989, F.J. 7º.

El argumento expuesto por el jugador es, se resume en la situación que queda un asalariado, cuya imagen ha sido cedida a un tercero, entendiendo, en

su opinión, que dicha persona se encuentra discriminada frente a los no asalariados, que pueden ceder libremente su imagen sin penalización alguna.

Además argumenta, que el pago, de los derechos de imagen, en su caso, se hace a una persona jurídica no residente, sociedad ubicada en los Países Bajos, y que la Agencia Tributaria, por aplicación de la Ley 13/1996, ordena incluir en la base imponible del IRPF la contraprestación satisfecha por estos derechos de imagen, más el ingreso a cuenta correspondiente, por cuanto a su juicio, este actuar, obliga, no sólo a tributar al jugador residente, por una renta del no residente, que percibe los derechos de imagen, sino además, obliga a tributar por una renta superior a la pactada con el club cesionario de los derechos de imagen, destacando a su vez, que el club, no podrá recuperar ni resarcirse del ingreso a cuenta realizado, por no preverse jurídicamente.

En el segundo motivo de casación, por parte del jugador, se sostiene la vulneración del art.43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, que prohíbe las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro, en el territorio de otro Estado miembro, entendiendo que la Ley 13/1996 vulnera este principio, y que el Real Madrid asume un sobre-coste fiscal del 15%, en concepto de ingreso a cuenta, si contrata a una sociedad residente en otro Estado de la UE, a si lo hace con una sociedad nacional, argumentando la existencia de una discriminación objetiva por lugar de residencia.

Por el jugador se considera que está, ante una *transparencia forzosa internacional*, incompatible con los convenios de doble imposición, pues éstos, establecen que las rentas empresariales sólo son gravables en España, si se obtienen a través de un establecimiento permanente; y el régimen de transparencia fiscal internacional, supone gravar en España, una renta obtenida en otro Estado, por una entidad residente en aquél.

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

Entrando en los fundamentos jurídicos y desgranando la resolución del TS, se recuerda el criterio de la Sala ya manifestado en reiteradas ocasiones, en sentencias de 25/6/2008; 10/7/2008, 19/7/2010, entre otras, que establece que la explotación comercial de la imagen de los futbolistas, se incardina en el seno de la relación laboral, concertada entre el club y el jugador, y por tanto, han de incorporarse, estas cantidades percibidas, por constituir salario, conforme art.

26.1 del ET, y todo aun cuando dichas cantidades fueran abonadas a una sociedad, pues merecen la calificaci3n de rentas del trabajo sometidas a retenci3n, o a rendimientos de capital mobiliario.

Respecto a la queja, que realiza el jugador recurrente, de la liquidaci3n por la retribuci3n percibida en una sociedad domiciliada en los Países Bajos, sociedad titular de los derechos de imagen, recuerda la Sala, que tal como hizo constar la AN, y no se ha combatido por el jugador, la sociedad que utiliza para el cobro de estos derechos de imagen, est3 constituida a su vez por dos sociedades, estando establecidas ambas en las Antillas Holandesas, territorio calificado como paraíso fiscal. Asimismo la Sala razona que la atribuci3n realizada de estos rendimientos al futbolista, no sólo no es contraria al art.31.1 de la CE, sino que responde al principio de capacidad econ3mica y contributiva del sujeto pasivo.

Igual suerte adversa, obtiene el segundo motivo de casaci3n, recordando la Sala, que el r3gimen establecido en la Ley 13/1996, hubiera sido de aplicaci3n, de igual forma, si la sociedad, que percibi3 los derechos de imagen, y estaba domiciliada en los Países Bajos, hubiera sido residente en territorio espaol, toda vez que la norma no discrimina por residencia, sino por falta de informaci3n sobre la titularidad y el accionariado, as3, si la entidad titular de los derechos de imagen hubiera estado domiciliada en Espaia, pero la propiedad fuera an3loga a la entidad holandesa, la aplicaci3n e interpretaci3n de la Ley nacional hubiera sido la misma.

Finalmente, y sobre la vulneraci3n comunitaria aducida, razona la Sala, que no se ha acreditado la condici3n de comunitaria, por la persona f3sica en el momento de los hechos, no existiendo por tanto, vulneraci3n alguna de libertad de establecimiento en el seno de la Uni3n Europea, toda vez que el art.43 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, no le era de aplicaci3n, sin que pueda vislumbrarse discriminaci3n alguna por raz3n del lugar de percepci3n de las rentas, toda vez, que el r3gimen jur3dico no se determina por el lugar, sino por la estructura societaria y su opacidad, cualquiera que fuese la residencia.

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

© **Iusport (Editor). 2012**

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