

GRADUA: Zuzenbideko Gradua

EAZ + Zuzenbideko Gradu Bikoitza

2018/2019 Ikasturtea

ARAUDI KOMUNAREN ARABERAKO FUTBOLARI EGOILIARREN IRUDI ESKUBIDEAREN TRIBUTAZIOA ESPAINIAN



Egilea: Naiara Rodriguez Gonzalez

Zuzendaria: Iruñe Suberbiola Garbizu

Bilbon, 2018ko otsailaren 17a

AURKIBIDEA

LABURDURAK.....	1
LABURPENA	2
RESUMEN	2
ABSTRACT.....	2
I. SARRERA.....	3
II. KIROLARI PROFESIONALAK ETA IRUDI ESKUBIDEA: ARAUAK ETA KONTZEPTUA.....	6
III. IRUDI ESKUBIDEAREN TRIBUTAZIOA.....	9
1. IRUDI ESKUBIDEAREN TRIBUTAZIOA PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGAN.....	9
1.1. Lan etekinak.....	9
1.2. Kapital etekinak.....	10
1.3. Jarduera ekonomikoen etekinak.....	12
1.4. Errenta egozpenak.....	13
2. IRUDI ESKUBIDEAREN ERRENTA EGOZPENEN ERREGIMEN BEREZIA (PFEZL-KO 92. ART.).....	14
2.1. Erregimen bereziaren jatorria.....	16
2.2. Aplikazio eremua.....	17
2.2.1. Baldintza subjektiboak:.....	19
2.2.2. Baldintza objektiboak:.....	19
IV. IRUDI ESKUBIDEAREN ZERGA-IHESAK.....	21
1. TESTUINGURUA.....	21
2. LEO MESSIREN KASUA.....	23
3. BESTE KASU BATZUK.....	31
V. ONDORIOAK, SORTUTAKO ARAZOAK ETA ETORKIZUNEKO IKERKETA LERROAK.....	40
1. ONDORIOAK.....	40
2. SORTUTAKO ARAZOAK.....	45
3. ETORKIZUNEKO IKERKETA LERROAK.....	45
VI. INFORMAZIO ITURRIAK.....	48

IRUDIEN AURKIBIDEA

Irudia 1. Erlazio triangeluarraren eskema.....	15
Irudia 2. Erlazio triangeluarraren eskema.....	18
Irudia 3. Messi-ren sozietateen egitura.....	25
Irudia 4. Messi-ren estrategia.	30
Irudia 5. Xabi Alonsoren estrategia 2010-2012 urteen bitartean.....	34
Irudia 6. Angel Di Mariaren estrategia.....	36
Irudia 7. Cristiano Ronaldoren estrategia.....	39

LABURDURAK

AG	Auzitegi Gorena.
AGE	Auzitegi Gorenaren Epaia.
Art.	Artikulua.
BPG	Barne Produktu Gordina.
ED	Errege Dekretua.
EEEZ	Ez-Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.
EEEZL	Ez-Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legea.
EK	Espainiako Konstituzioa.
FPHK	Futbolari Profesionalen Hitzarmen Kolektiboa.
KA	Konstituzio Auzitegia.
KAE	Konstituzio Auzitegiaren Epaia.
LFP	Liga de Futbol Profesional.
LO	Lege Organikoa.
OJ	Oinarri Juridikoa.
OZ	Oinarri Zergagarria.
OZO	Oinarri Zergagarri Orokorra.
PFEZ	Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga.
PFEZL	Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Legea.
SZ	Sozietateen gaineko Zerga.

LABURPENA

Gradu Amaierako Lan honen bitartez Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan (PFEZ) Espainiako futbolari egoiliarren irudi eskubidearen tributazioa aztertu nahi da. Bereziki, paradisu fiskaletan edo komenigarritasun jurisdikzioetan kokatutako sozietateen egituren bitartez futbolariek egiten dituzten zerga-ihesak burutzeko ahaleginak. Horretarako, Auzitegi Gorenak jada zigortu duen Leo Messiren kasua sakonki aztertu da. Eta beste kasu batzuekin alderatu ahal izateko, Espainiako beste zenbait kasu aipagarri: Xabi Alonso, Angel Di Maria edo Cristiano Ronaldo bezalako kasuak.

GAKO HITZAK: Futbolaria, irudi eskubidea, lagapena, PFEZ eta zerga-ihesa.

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado se pretende analizar la tributación de los derechos de imagen de los futbolistas residentes en España en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Especialmente, el afán por evadir impuestos, que deben satisfacer los futbolistas por la cesión de dicho derecho, mediante estructuras societarias radicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de conveniencia. Para ello, se analiza en profundidad el caso de Leo Messi, quien ya ha sido condenado por el Tribunal Supremo. Y a modo de comparativa, algún otro caso relevante de la justicia Española, como los casos de Xabi Alonso, Angel Di Maria o Cristiano Ronaldo.

PALABRAS CLAVE: Futbolistas, derecho de imagen, cesión, IRPF y evasión fiscal.

ABSTRACT

The aim of the present work is to analyze the taxation of image rights of footballers living in Spain in the Personal Income Tax (PIT). Especially, the intention of tax evasion through corporate structures based in tax havens or jurisdictions of convenience. For that purpose, the case of Leo Messi is analyzed in depth, who has been condemned by the Spain's Supreme Court. And by way of comparison, other relevant cases of Spain, such as Xabi Alonso, Angel Di Maria or Cristiano Ronaldo.

KEYWORDS: Football player, image right, assignment, PIT and tax evasion.

I. SARRERA.

Enpresaren Administrazio eta Zuzendaritzako eta Zuzenbideko Gradu Bikoitzari amaiera emateko, aurreko bost urte hauetan ikasitakoarekin bat, bi Gradu Amaierako Lan landu ditut; sinergiak aprobetxatuz, bi lanak gai berdinen inguruan bideratuta: kirola.

Europar kirolak daukan pisua agerikoa da, eta ez soilik praktikari begira, baizik eta zaletasunari begira ere. Herrialde honetan kirola praktikatzea bizitza moduaren parte da eta batez ere, umeen heziketan garrantzi handia duen arlotzat hartzen da. Umeek txikitatik, beste gauza askoren artean, kirolak osasunean daukan garrantzia ikasi beharra daukate, mugimendu gutxiko bizitzak gure osasun eta ongizatean eragin zuzena izan dezakeelako. Beraz, kirolak osasun publikoan daukan eragina ezin da zalantzan jarri, gehiegizko pisua, obesitatea eta hainbat gaixotasun kronikoen intzidentzia gutxitzen baititu. Hauek, gure bizitza arriskuan jartzen dute eta osasun-aurrekontuentzako eta ekonomiarentzako ere karga bat izaten dira.

Kirola osasunarentzat garrantzitsua izateaz gain, oso garrantzitsua da heziketa eta pertsonen baloreetan ere. Kirolaren bitartez, balore batzuk transmititzen dira eta balore hauek gure ezagutza, motibazioa, ahalmenak eta esfortzu pertsonalerako gaitasunak hobetzen laguntzen digute. Gainera, taldean burutzen diren kirolen kasuetan, taldean lan egiten ikasten da eta joko garbia, besteenganako errespetua, konprometzua, diziplina eta solidaritatea bezalako baloreak ere ikasten dira, gazte horientzat etorkizunean izan beharreko baloreak izango direlarik.

Hala ere, kirolaren praktika alde batera utzita eta zaletasunean zentratuz, esan genezake zenbait kirolek beste batzuek baino pisu handiagoa dutela. Futbola, gaur egun, kirolik praktikatu eta jarraituenetarikoa da Espainian. Futbolak, modu ukaezinean, masak mugitzen ditu. Adibidez, Euskal Herriaren kasuan, gizonen Lehen Mailan lau euskal talde ditugu – Athletic Club, Real Sociedad, S.D. Eibar eta Alaves – eta emakumezkoen Lehen Mailan beste bi – Athletic Club eta Real Sociedad – duela gutxi arte hiru izan diren arren, Oiartzun ere Lehen Mailan baitzegoen 2017ko denboraldira arte. Beraz, hain txikia den lurralde zati batean hainbeste futbol talde elitean egoteak, gure lurraldeko jende asko kirol honen jarraitzaile izatea dakar.

Hori dela eta, nahiz eta kirolaren barne hainbat kirol ezberdin eta hainbat arlo aurkitu ahal ditugun, Gradu Amaierako Lan honetan aztertzeko gaur egun pil-pilean dagoen kirola aukeratzea erabaki dut: futbola. Aurretik esan bezala, futbolak masak mugitzen ditu eta

horregatik, eta batez ere umeek, kirol honetan idoloak izaten dituzte. Ume askoren idoloa izateak berarekin dakar irudi bat mantendu behar izatea, haientzat eredu bat izaten direlako.

Masak mugitzen dituela diogunean, Espainiako ekonomiak 2017an sortutako diruaren %2a “La Liga”-k sortu zuela azpimarratu beharra dago. LFP-ak emandako datuen arabera¹, futbolariek, eta honek zeharka sortzen dituen negozioak, azken denboraldian 4.640 milioi euro mugitu zituen eta sektore honen hazkuntza gero eta gehiagora doa. “La Liga”-k zeharka 128.020 lanpostu sortu ditu² eta Barne Produktu Gordinari (BPG) dagokionez %1,27a suposatzen du azken honek 2017. urtean. Beraz, datuekin argiago ikusten da futbolariek Espainian daukan indarra, eta ondorioz, futbolariek ere.

Zuzenbidearen ikuspuntutik begiratuta, baliteke gaur egun dauden arazoekin futbolaren arlorik garrantzitsuena zergak izatea, hainbat futbolarik ezberdinekin ikusi izan dugun bezala, irabazten duten diru kopurua ikusita, guztiek zerga gutxien ordaintzea bilatzen baitute. Gauzak horrela, azken aldian Espainiako talde ezberdinetako futbolarien berriak argira atera dira, dagozkien zergak ordaindu ez dituztelako. Kasu askotan, ordaindu ez diren zerga horiek, irudi eskubideengatik lortutako diruagatik ordaindu beharrekoak ziren. Alegia, gehienbat kirolari hauek diru kantitate handienak irudi eskubideagatik ordaindu behar dituzte eta askotan telebistako berrietan ikusi dezakegun bezala (adibidez, 2019ko urtarrilak 22ko Cristiano Ronaldo zein Xabi Alonsoren inguruko berrietan³), arlo horretan ematen dira zerga-ihes gehienak. Eta esan bezala, askorentzat eredu bat diren heinean, horrelako gauzak egiteak eta argira ateratzeak ez dakar onura onik, ez haientzat ez gizartearentzat.

Beraz, aurreko guztia kontutan harturik, lan honetan zehar Espainiako futbolarik egoiliarren irudi eskubidearen zerga sistema aztertuko da. Azterketa hau burutzeko, nahiz eta Euskal Herrian egon, ez gara foru-lurraldean zentratuko, aztertutako futbolarik ezberdinen kasuak Estatuko araudiarekin gertatukoak baitira. Hori dela eta, Espainia

¹ Ikus: LFP (2017). *La Liga-ko memoria*. Azken kontsulta, 2018ko irailak 24an: <https://www.laliga.es/lfp/memorias>.

² Lanpostu totalen %0,7a.

³ Naranjo, E. (2019). *Cristiano Ronaldo acepta la condena y Xabi Alonso dice que va a “seguir hasta el final”*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 22an: <http://www.expansion.com/directivos/deporte-negocio/2019/01/22/5c46bcb522601d5f788b4615.html>

mailan zentratuko gara eta ondorioz, nahiz eta Bizkaian 13/2013 Foru Araua daukagun Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoa, lanean zehar erabilitako araudia araudi komuna izango da, alegia, 35/2006 Legea⁴.

Gai hau aukeratzea erabaki dut zergak ordaintzea guztiok egin beharreko gauza izan arren eta orokorrean gure bizitzaren zerga-eremua ezagutzen dugun arren, gehienontzat edo askorentzat kirolaren munduan zelan tribututzen den ezezaguna izaten delako. Hori dela eta, interesa sortu zait eta lan honetan irudi eskubidearen zerga-sistema aztertzea erabaki dut, marko teorikoa eta marko praktikoa banatuz. Horretarako, futbolari baten kasua ikusi eta landu da, hain zuzen ere, Leo Messi-rena, nahiz eta beste futbolari batzuen egoerak ere aztertu diren guztiak alderatu eta ondorio orokor batzuk atera ahal izateko.

Hortaz, araudi komunaren arabera futbolari egoiliarren irudi-eskubidearen tributazioa eta zerga-ihesak aztertzea izango da lan honen helburu nagusia. Honek, beraz, bigarren mailako helburu batzuk edo azpi-helburuak deritzonak planteatzera eramaten gaitu:

- Kirolari profesionalen eta irudi eskubidearen kontzeptuak aztertzea.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan irudi eskubidearen tributazioa aztertzea, adibideak jartzea eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Legearen 92. artikularen edukiaren analisia egitea.
- Eremu honetan emandako zerga-ihesak aztertzea, Leo Messiren kasuaren bitartez.
- Beste futbolari batzuen egoerak aztertzea, aurrekoarekin alderatu eta ondorio orokor batzuk aterata ahal izateko.

Azkenik, erabilitako metodologiari dagokionez, esan genezake azterketa honetarako lehenik metodologia bibliografikoa erabili dela, eta ondoren, metodologia kualitatiboa. Lehenengoari dagokionez, lehenik eta behin marko teoriko bat egin da, lanarekin erlazionatutako oinarritzko kontzeptuak azaltzeko. Informazio horren lorpenerako, azterketa bibliografiko bat egin da eta ondorioz, iturri ezberdinak erabili dira, besteak beste, liburuak, jurisprudenzia, web orrialdeak, artikulak, aldizkariak, etab. Beraz, bibliografia aukeratzeko orduan baliabide nagusiak Euskal Herriko Unibertsitateko liburutegia eta honek eskainitako plataforma digitalak; eta interneta izan dira.

⁴ Hala ere, nahiz eta Foru Araua ez dugun erabiliko, lanean zehar hainbat erreferentzia egingo zaizkio.

Bigarrenari dagokionez, aldiz, erabili den metodo kualitatiboa kasuen analisiarena izan da. Hortaz, lanak kasuen azterketa batekin jarraitu egiten du, futbolari ezberdinen kasuak aztertuz, bereziki Leo Messiren kasuan enfasia jarriz. Kasu errealean aukeraketa hau, honek eman dezakeen balio teorikoan oinarritzen da, izan ere, kasu horiek aukeratu dira konparaketak burutu ahal izateko eta egoerak aztertu ahal izateko. Kasu hauen aukeraketa, kasu bakoitzaren ikerketak teoria baten garapenean egiten duen ekarpenagatik egin da. Horrela, lan honetan marko teorikoa eta marko praktikoa bereizi direla esan genezake.

Lana amaitu eta borobiltzeko, egindako ikerketatik lortutako ondorioen balorazio pertsonala egin da eta etorkizuneko lerroak izan daitezkeenak planteatu dira, Gradu Amaierako Lan honen helburuekin erlazio zuzena izango dutenak.

II. KIROLARI PROFESIONALAK ETA IRUDI ESKUBIDEA: ARAUAK ETA KONTZEPTUA.

Futbolarien irudi eskubideen tributazioan barneratu aurretik, beharrezkoa da argitzea zer hartzen den futbolari profesionaltzat, eta horretarako, kirolari profesional bezala zer ulertzen den ikusi beharko dugu. Hau ikusteko, Euskal Herrian, 14/1998 Legea daukagu, Euskal Herriko kirola arautzen duena. Hala ere, lege hau aztertuta, honek kirolari profesionala zer den ez duela definitzen ikusi dezakegu, izan ere, kirolariak, kirol taldeak, federazioak, eskolako kirola, unibertsitateko kirola, etab. definitzen ditu, baina kontuan hartuta kirolari profesional bezala hitz egiten ari garela, hemen definitzen dena kirolaria soilik da eta ez kirolari profesionala. Gainera, sarreran aipatu bezala, lan honetan zehar aztertuko diren kasu praktikoak Espainia mailan emandakoak direnez, araudi komunera jo beharko dugu. Hortaz, 1006/1985 Errege Dekretua (hemendik aurrera ED) daukagu⁵ kirolari profesionalen definizio bat bilatzeko. ED honetako 1. artikuluan⁶ kirolari profesionalak definitzen dira, eta ondorioz, esan genezake kirolari profesionaltzat hartuko

⁵ Ekainak 26koa, zeinaren bitartez kirolari profesionalen lan erlazio berezia arautzen den.

⁶ Art. 1: “*Dos-. Son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva*”.

dela soldata baten truke talde edo kirol erakunde baten menpe kirola praktikatzen duena. Beraz, kasu honetan futbolariak eta hauen irudi eskubidea aztertuko ditugunez, kasuko futbolari hauek kirolari profesional bezala kalifikatu ahal ditugu.

Irudi eskubideari dagokionez, Espainiako Konstituzioak⁷ berak (hemendik aurrera EK) eskubide hau onartzen du: *“Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”*. Alegia, irudi eskubidea gure Konstituzioan oinarrizko eskubide gisara agertzen da eta horren ondorioz, eta EK-ko 53.2 art⁸-aren arabera, epaitegi arruntetan zuzenean aplikagarria izango da.

Baina, zer da irudia? Konstituzio Auzitegiak zein Auzitegi Gorenak (hemendik aurrera KA eta AG), hainbat epaietan irudi eskubidearen harira, irudia zer den definitu egin dute. KA-k irudia honela definitu du: *“aspecto físico, ya que constituye el primer elemento configurador de la esfera personal de todo individuo, en cuanto instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como sujeto individual”*⁹ eta AG-k, bere aldetik, honakoa adierazi du: *“imagen es la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa; pero a los efectos que ahora nos interesan, ha de entenderse que equivale a la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción”*¹⁰.

KA-ren hitzetan *“en su dimensión constitucional, el derecho a la propia imagen consagrado en el art. 18.1 CE se configura como un derecho de la personalidad, derivado de la dignidad humana y dirigido a proteger la dimensión moral de las personas, que atribuye a su titular un derecho a determinar la información gráfica generada por sus rasgos físicos personales que puede tener difusión pública. La facultad otorgada a este derecho, en tanto que derecho fundamental, consiste en esencia en impedir la obtención, reproducción o publicación de la propia imagen por parte de un tercero no autorizado, sea cual sea la finalidad –informativa, comercial, científica, cultural, etc.– perseguida*

⁷ EK 18.1 art.

⁸ EK 53.2. art.: *“2. Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad...”*

⁹ 81/2001 KAE, 2001eko martxoak 26koa, 2. OJ.

¹⁰ 1184/2008 AGE, Zibileko 1. Sala, 2008ko abenduak 3koa, 2. OJ.

*por quien la capta o difunde*¹¹. Beraz, eskubide honek, alegia, irudi eskubideak, aspektu bikoitza daukala esan genezake: aspektu positibo bat, irudi propioa erreproduzitzeko eta publikatzeko eskubidea, eta hirugarrenei hori egiteko baimena emateko eskubidea izango dena; eta aspektu negatibo bat, baimenik gabeko hirugarren bati irudi propioa erreproduzitzea eta publikatzea debekatzen diona. Ondorioz, irudi eskubidea, irudi propioa erreproduzitzeko eta baimenik gabeko hirugarren batek hori ez egiteko eskubide bezala definitu dezakegu.¹²

Eskubide hau, oinarrizko eskubidea den heinean, maiatzak 5eko 1/1982 LO-an¹³ garatuta dago. LO-aren 1.1 artikuluan eskubide honen kontrako bidegabeko esku-sartzea babestu egiten da eta 1.3 artikuluan eskubide hau ukaezina dela adierazten da, baimen espresa dagoen kasuak alde batera utzita (2.2. art.). Bestalde, 7. artikuluan bidegabeko esku-sartze ezberdinak zerrendatu egiten dira eta artikuluko horretako 5. eta 6. ataletan azpimarratzen dira leku pribatuan edo bizitza pribatuan egindako argazki, bideo edo antzekoen erreproduzio edo publikazioak¹⁴; eta helburu komertzialekin egindako izena, ahotsa eta irudiaren erabilera. Beraz, bi artikuluko hauek¹⁵ uztartuz, irudi eskubideak izena, ahotsa eta irudia helburu komertzialekin erabiltzea baimendu egiten duela esan genezake eta ondorioz, oinarrizko eskubide honekin negozio juridikoak burutzea.

Hori dela eta, edozein pertsonak bere irudiarekin¹⁶ negozio juridikoak burutzen baditu, izango dugun arazoa hortik lortutako etekinaren kalifikazioarekin aurkeztuko litzateke.¹⁷ Hurrengo atalean, nahiz eta iritzi bateraturik ez egon, arazo honi irtenbide bat ematen saiatuko gara, negozio juridiko ezberdin horietatik lortutako etekinak kalifikazio ezberdinetan kokatuz eta adibideak emanez.

¹¹ 81/2001 KAE, 2001eko martxoak 26koa, 2. OJ.

¹² Martín Moro, M. (2012). *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales* (537-538. or.). Doktorego tesia. Madril.

¹³ Ohorearen, intimitate pertsonalaren eta familiarraren eta irudi propioaren eskubidearen babes zibilerako Lege Organikoa.

¹⁴ Salbu 8.2 artikuluan zerrendatzen diren kasuak.

¹⁵ 1/1982 LO-aren 2. eta 7. art.

¹⁶ Irudia zentzu zabalean hartuta.

¹⁷ Castro Salmerón, P. (2016). *La tributación por los derechos de imagen de deportistas y otros profesionales* (4. or.). Txostena. Bartzelona.

III. IRUDI ESKUBIDEAREN TRIBUTAZIOA.

Futbolariak haien jarduera profesionalean errenta ezberdinak jasotzen dituzte eta futbolari bakoitzaren egoeraren arabera, errenta horiengatik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan (hemendik aurrera PFEZ) edo Ez-Egoiliarren Errentaren gaineko Zergan (hemendik aurrera EEEZ) tributatu beharko dute. Arau orokor legez eta sarrera gisara futbolari horrek ohiko egoitza Espainian badauka, mundu osoan lortutako errentarengatik PFEZ-en tributatu beharko duela esan genezake¹⁸. Aldiz, ohiko egoitza Espainian ez badauka, Espainian egindakoagatik jasotako errentarengatik EEEZ-n tributatu beharko duela, nahiz eta bi kasuetan salbuespenak dauden. Hala ere, lan honetan zehar, lehenengoan bakarrik zentratuko gara, alegia, egoiliarretan. Hau jakinda, hurrengo ataletan egoera ezberdinak aztertuko ditugu:

1. IRUDI ESKUBIDEAREN TRIBUTAZIOA PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGAN.

Espainiako futbolari egoiliarrek¹⁹, PFEZ-n tributatu behar dute mundu osoan lortutako errentarengatik. Errenta horien artean, lan honetan kontuan hartuko duguna irudi eskubidearengatik lortzen dutena izango da. Ikuspuntu fiskal batetik, futbolari batek bere irudiaren ustiapenetik lortutakoagatik ez du berdin tributatu beharko, ustiapen hori nondik datorren kontuan hartuta, gauza bat edo beste izango baita, jarraian ikusiko dugun bezala:

1.1. Lan etekinak.

Futbolariak, lan erlazioa duen kirol entitateari bere irudi eskubidea lagatu dionean, irudi eskubidearen ustiapena lan etekin gisara kalifikatu egingo da²⁰. Alegia, jokalaririk horren futbol taldeak bere irudiaren ustiapena eramaten duenean, berarekin lotzen dion lan erlazioaren eremuan, kontzeptu horrengatik jasotzen duena lan etekina izango da.

¹⁸ 35/2006 PFEZL-ko 8.1.a) art.

¹⁹ Egoiliarren esaterakoan, PFEZL-ko 9.1.a) eta 8.2 artikuluetako egoera ere esplizituki kontuan hartu behar da. Hau da, haien egoitza paradisu fiskal baten kokatu dutenak, fiskalki, egoiliarren izango balira bezala hartzen dira. Gainera, kontuan hartu behar da ere, EEEZL-ko 46. artikulua arabera, Europar Batasuneko beste herrialde bateko egoiliarren direnak baina haien errentaren zatirik handiena Espainian lortzen dutenak, nahiz eta Espainiako egoiliarren ez izan, PFEZ-ko erregelak aplikatzeko aukera daukatela. Arau honek salbuespen bat dauka 93. artikuluan, hauek lanagatik haien egoitza Espainian kokatzen dutenak izango dira eta Espainian lortutako errentarengatik EEEZ-n tributatzeko aukera daukate.

²⁰ Rodríguez Tortosa, A., De La Plata Caballero, N., Oliver García E., Carreira Lorenzo L. eta Aparicio García M.M. (2015). Derechos de imagen sobre los deportistas menores de edad. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 46. Zenb., 23. or.

Adibidez, Leo Messik FC Bartzelonari bere irudi eskubidea lagatzen badio, irudi eskubidearen ustiapenagatik jasotakoa lan etekin gisara kalifikatu egingo da. Adibide zehatzago batekin, FC Bartzelonak Beko izena duen etxetresna elektrikoak fabrikatzen dituen marka batekin babes kontratu bat dauka, eta Messik bere irudiaren ustiapena Bartzelonari lagatzearen ondorioz, Beko markak Messiren irudia erabiltzen duenean, irudi eskubidearen ustiapen horretatik jasotakoa lan etekin gisara kalifikatuko da.

Hortaz, futbolariak bere zerbitzuak emateagatik klubetik jasotako etekin guztiak, lan erlazioa dela eta, lan etekinak izango dira. Horien artean, Futbolari Profesionalek Hitzarmen Kolektiboaren (hemendik aurrera FPHK) 28. artikuluan²¹ ikusi dezakegun bezala, irudiaren ustiapen eskubidea egongo da, betiere soldata bezala kalifikatua dagoenean²².

Haatik, eskubide honen ustiapenak lan etekinak sor ditzan, elementu batzuk aldi berean eman beharko dira. Horregatik irudia lan jarduerari “atxikia, disolbaezina eta inplizitua” izatea beharrezkoa izango da. Kasu honetan, kirol jarduera eta kirolariaren irudia modu disolbaezin edo banaezin batean lotuta egon beharko da, eta horregatik adostu daitekeen prestazioa lan etekin gisa kalifikatu beharko da²³.

1.2. Kapital etekinak.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Legeko (hemendik aurrera PFEZL) 25.4.d) artikulua^{24,25} adierazten duen bezala, “*irudi ustiapenaren eskubidearen*

²¹ FPHK 28. art.: “*Para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD*”.

²² Vaquera García, A. (2018). Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales. *Revista Nueva Fiscalidad*, 3. Zenb., 124. or.

²³ Martín Moro, M. (2012). *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales* (552-557. or.). Doktorego tesia. Madril.

²⁴ PFEZL-ko 25.4.d) art.: “*d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica*”.

²⁵ Bizkaiko kasuan, abenduak 5eko 13/2013 Foru Arauan, honakoa 37.d) artikuluan aurkitu dezakegu: 37.artikulua: Kapital higigarrien beste etekin batzuk. “*Halakotzat hartzen dira etekin hauek, diruzkoak izan edo gauzak izan: d) Irudiaren ustiapenerako eskubidea lagatzetik edo irudia erabiltzeko onarpen edo baimenetik datozen etekinak, non eta etekinak ez dituen lortzen irudia ustiatzeko eskubidea sortzen duenak edota ekonomia-jarduera baten esparruan lortzen ez badira*”.

lagapenetik eratorritako etekinak, edo bere erabilpenerako baimenetik eratorritakoak, kapital etekintzat hartuko dira, salbu lagapen hori jarduera ekonomiko baten eremuan ematen bada". Hortaz, jarduera ekonomiko baten eremuan ez bagaude, kapital higigarrien etekin bezala kalifikatuko dira. Kapital higigarrien etekinen artean lau mota ezberdin aurkitu ditzakegu: (1) Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak; (2) Norberaren kapital hirugarrenei lagata lortutako etekinak; (3) Kapitalizazio eragiketek eta bizi edo elbarritasun aseguruiek sortutako etekinak; eta (4) Gainontzekoak. Horien artean, irudi ustiapenaren eskubidearen lagapenetik eratorritako etekinak azken motatakoak izango lirateke, eta ondorioz, Oinarri Zergagarri Orokorrera (hemendik aurrera OZO) joango dira.

Hala ere, futbolariak irudi ustiapenaren eskubidearen lagapenetik jasotako etekin guztiak ez dira kapital higigarrien etekinak izango, aurreko atalean ikusi izan dugun bezala, lagapen hori lan erlazio baten eremuan ematen bada. Beraz, irudi eskubidea beste sozietate edo elkarte bati lagatzen badio, hau da, lagapen-hartzailea futbolariarekin lan erlazio baten bitartez lotuta ez dagoen hirugarren bat bada, irudi eskubidearen ustiapena kapital etekin gisara kalifikatu egingo da²⁶. Adibidez, Leo Messik Adidas-eri bere irudi eskubidea lagatzen badio, hauen artean lan erlazioz ez dagoenez, irudi eskubidearen ustiapenagatik jasotakoa kapital etekin gisara kalifikatuko da.

Beraz, bi hauen arteko ezberdintasun nagusia, azken honetan lan erlazioz ez dagoela izango da. Hau da, lehenengoan futbolariak bere irudi eskubidea lagatzen du lan erlazio bat existitzen delako eta bigarrean, aldiz, irudi eskubidea lagatzen da lan erlazioa existitu gabe²⁷.

²⁶ Vaquera García, A. (2018). Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales. *Revista Nueva Fiscalidad*, 3. Zenb., 132. or.

²⁷ Martín Moro, M. (2012). *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales* (565. or.). Doktorego tesia. Madril.

1.3. Jarduera ekonomikoen etekinak.

PFEZL-ko 27.1 artikuluan²⁸ jarduera ekonomikoen etekinak jasotzen dira²⁹ eta honen arabera, eskubidearen titularrak ustiapena bere kontu egiten badu, hortik lortutako errentak jarduera ekonomikoen etekin bezala zergapetuko dira.

Hau da, futbolariak torneo edo ikuskizun baten parte hartzeko, enpresa batekin zerbitzuak eskaintzeko kontratu bat sinatzen duenean, irudi eskubidearen ustiapena, zerbitzu horren eremuan, jarduera ekonomikoen etekin gisara kalifikatu egingo da. Horrez gain, futbolariak bere irudi eskubidearen ustiapena norbere kontura burutzen duenean, hirugarren bati eskubidea lagatu gabe, jarduera ekonomikoen etekin gisara kalifikatuko da ere. Adibidez, produktu baten iragarki bat grabatzen denean³⁰. Horrela ikusi dezakegu Auzitegi Gorenaren 2012ko urriak 11ko Epaian, non honakoa adierazten den:

“3) De las propias cláusulas de los contratos deriva que estamos ante actividades que exceden con mucho de los simples derechos de imagen.

En efecto, esas actividades publicitarias, de asesoramientos y otras complementarias van más allá de aquella cesión. Así el sujeto pasivo se obliga a una prestación más completa, que requiere su intervención activa como el spot para Nutrexp y en el caso de Nike la amplia gama de actividades a que venía obligado, informes orales o escritos referentes a los productos Nike, apariciones anuales relacionadas con la publicidad o bien la producción de anuncios publicitarios o materiales, charlas, sesiones para la producción de anuncios televisivos o videos, etc., que son propios de un contrato de prestaciones de servicios y constituyen una

²⁸ PFEZL-ko 27.1 art.: “Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

²⁹ Bizkaiko kasuan, abenduak 5eko 13/2013 Foru Arauan, honakoa 24.1 artikuluan aurkitu dezakegu: 24.artikuluua: Ekonomia-jardueren etekin osoen kontzeptua. “1. Honako hauek hartzen dira ekonomia-jardueren etekin osotzat: norberaren lanetik eta kapitaletik –bietatik aldi berean edo horietako batetik bakarrik– datozen etekinak, baldin eta, haiek lortzeko, zergadunak produkzio-bideak eta giza baliabideak –edo bietako bat bakarrik– bere kontura antolatzen baditu, ondasun eta zerbitzuen produkzio edo banaketan esku hartzeko”.

³⁰ Vaquera García, A. (2018). Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales. *Revista Nueva Fiscalidad*, 3. Zenb., 132. or.

actividad profesional y que por tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”³¹

“...ningún reparo jurídico cabe realizar para que la Sala de instancia legítimamente concluyera que en realidad a través de la relación contractual entre las empresas, se estaba retribuyendo determinadas prestaciones del jugador que excedían de la explotación del derecho de imagen, girando unas cantidades que, dado que estaban retribuyendo dichas actividades perfectamente descritas, quedaban sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas como rendimientos por actividades profesionales.”³²

Beraz, Auzitegi Gorenak adierazten duenaren arabera, betebeharrak (publizitate jarduerak) irudi eskubidearen lagapena gainditzen dute eta ondorioz, PFEZ-ean tributatu beharko dute jarduera ekonomikoen etekin gisara. Horrela adierazi du ere Auzitegi honek 2013ko otsailak 28ko Epaian³³.

1.4. Errenta egozpenak.

Nahiz eta puntu hau hurrengo atalean sakonduko dugun, eskema jarraitzeko PFEZL-ko 92 eta 101.10 artikulua kontuan hartuta³⁴, PFEZ-aren menpe dauden pertsona fisikoek haien Oinarri Zergagarrian irudi eskubidearen lagapenetatik eratorritako diru sarrerak barneratu behar dituztela esan beharra daukagu, irudi eskubidearen lagapenetatik eratorritako errenta egozpen bezala, ordainketa horiek hirugarren pertsona bati egiten zaizkienean. Alegia, hirugarren pertsona baten irudi eskubidea ustiatzerako orduan baldintza batzuk betetzen direnean³⁵, PFEZ-aren bitartez kantitate bat zergatzeko beharra

³¹ 6931/2012 AGE, 2012ko urriak 11koa, 1. OJ (3278/2009 Kasazio Errekurtsoa).

³² 6931/2012 AGE, 2012ko urriak 11koa, 2. OJ (3278/2009 Kasazio Errekurtsoa).

³³ 933/2013 AGE, 2013ko otsailak 28koa, 4. OJ (2773/2010 Kasazio Errekurtsoa).

³⁴ Bizkaiko kasuan, abenduak 5eko 13/2013 Foru Arauan, errenten egozpena 51.2.e) artikuluan aurkitu dezakegu: 51.artikulua: Errentak egozteko nazioarteko zerga-gardentasunaren araubidean. “2. Egoitza Espainiako lurraldean ez duen entitate batek lortutako errenta positibo osoa zergadunei egotziko zaie, baldin eta entitate horrek ez bada errenta hori gauzatzeko baliabide materialen eta giza baliabideen antolaketa egokirik, nahiz eta eragiketa errepikariak izan. [...]Zerbaki honen lehenengo bi paragrafoetan ezarritakoa aplikatzen ez bada, dela haietan ezarritako inguruabarrak betetzen ez direlako dela aurreko lehenengo ezarritakoa aplikatu delako, bakarrik egotziko da honako iturri hauetako bakoitzetik datorren errenta positiboa: e) Jabetza intelektuala eta industrialak, laguntza teknikoak, ondasun higigarriak, irudi-eskubideak eta negozio edo meategien errentamendu edo azpierreantamendua, foru arau honetako 37.artikuluan ezarritako baldintzetan”.

³⁵ Aurrerago aztertuko direnak.

sortuko da zergadunaren Oinarri Zergagarrian (hemendik aurrera OZ), eskubide horren ustiapenetik eratorritako diru sarrerak Espainian zergatu beharra baitaude³⁶. Beraz, arau honen objektua honakoa da: lagapen-hartzaileen helburua kontraprestazio horiek deslokalizatzea dela ulertu daitekeenean³⁷, irudi eskubidearen titularrak diren pertsona fisikoei, entitateak edo eskubide horien lagapen-hartzaileak izan direnek jasotako ordainketak zergatzea.

2. IRUDI ESKUBIDEAREN ERRENTA EGOZPENEN ERREGIMEN BEREZIA (PFEZL-ko 92. art.).

PFEZL-ko 92. artikulua irudi eskubidearen errenta egozpenen erregimen berezia arautzen du. Erregimen honen helburua, futbol taldeak (futbolariak bere zerbitzuak eskaintzen dizkion horri) tartean dagoen sozietateari (futbolariaren irudi eskubidearen lagapen-hartzailea) irudia ustiatzeko eskubidearen lagapenagatik ordaintzen dizkion errentak, futbolariaren PFEZ-ean barneratzea da. Alegia, honen xedea futbolariaren eta futbol taldearen tartean dagoen hirugarren sozietate bat existitzeagatik, errenta hauek futbolariaren PFEZ-ean zergatu gabe ez gelditzea izango da³⁸.

Ondorioz, ustiapen horretatik lortutako errentak ez dituela eskubide horren kirolari titularrak zuzenean lortzen, irudi eskubidearen ustiapen metodo honen ezaugarria da. Hortaz, orokorrean egoera honetan hiru subjektu ezberdin aurkituko ditugu³⁹:

- Irudi eskubidearen futbolari titularra (eskubidea lagatzen duena).
- Pertsona edo entitate lagapen-hartzailea, zeinarekin futbolariak lan erlazio bat izango duen.
- Irudi eskubidearen ustiapenetik lortutako kontraprestazioak asebetetzen dituen pertsona edo entitatea, zeinarekin futbolariak ez duen lan erlazorik izango.

Futbol taldearen eta futbolariaren tartean dauden sozietateak sortzen hasi zirenetik, beharrezkoa ikusi da egoera hau arautzea. Izan ere, tarteko sozietate hauek futbolari

³⁶ Espainian zergatzeko, 35/2006 Legeko 9.1.a) eta b) artikuluko baldintzak bete beharko dira.

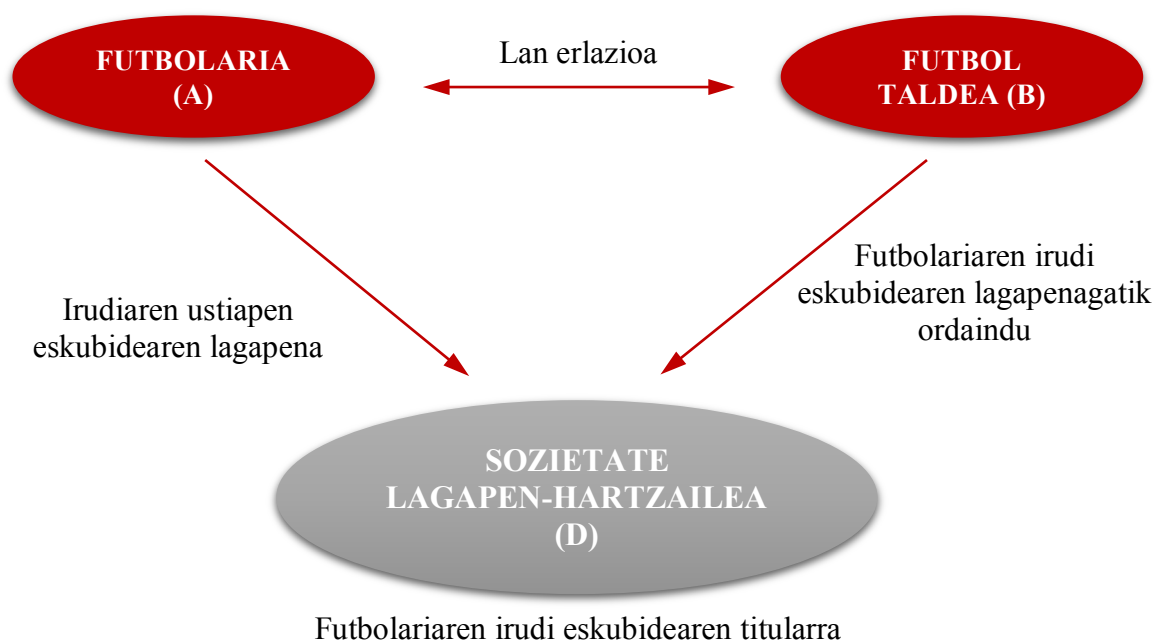
³⁷ Martín Moro, M. (2012). *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales* (569-570. or.). Doktorego tesia. Madril.

³⁸ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales*. Palomar Olmeda, A. (Ed.), Derecho del deporte profesional-en (648. or.). Nafarroa: Aranzadi.

³⁹ Martín Moro, M. (2012). *La cesión... ob. cit.* (569-570. or.). Doktorego tesia. Madril.

haien irudi eskubidearengatik neurrigabeko ordainketak egiten hasi zirenean sortzen hasi ziren. Duela urte gutxi batzuk arte, futbol taldearen eta futbolarien arteko erlazio bakarra lan erlazioa zen eta honen barne irudi eskubidearen ustiapenaren ingurukoa ere zegoen⁴⁰. Baina 90. hamarkadaren ostean, alegia, neurrigabeko ordainketak hasi ondoren, futbol talde gehienak bi kontratu mota sortzera behartuta ikusi ziren: alde batetik, lan kontratua eta bestalde, irudia ustiatzeko eskubidearen lagapenaren kontratua. Horrela erlazio triangeluarra⁴¹ sortzen da, 1. Irudian ikusiko dugun bezala:

Irudia 1. Erlazio triangeluarraren eskema.



Iturria: Norberak egina.

Futbolariak (A) eta futbol taldeak (B) lan erlazio bat izango dute, eta lehenengoak bere irudia ustiatzeko eskubidea beste sozietate bati (D) lagatzen dio, egoitza Espainian daukana ala ez. Horrela, futbol taldeak futbolariari zuzenean ordaindu beharrean, futbolari horren irudi eskubidearen ustiapenagatik sozietateari ordaindu egiten dio. Beraz, kontratu bakarra egotetik hiru egotera pasatuko ginateke: lehenik eta behin, futbolari eta futbol taldearen arteko kontratua; bigarrenik, futbolariak kontratu bat burutzen du

⁴⁰ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales*. Palomar Olmeda, A. (Ed.), Derecho del deporte profesional-en (648-649. or.). Nafarroa: Aranzadi.

⁴¹ Hiru subjektu ezberdin aurkitzen ditugulako.

sozietate batekin bere irudiaren ustiapenerako eskubidea lagatuz; eta azkenik, futbol taldearen eta sozietateren arteko beste kontratu bat, zeinaren bitartez sozietateak klubari futbolariaren irudi eskubidearen lagapena egiten dion.

2.1. Erregimen bereziaren jatorria.

Errenta egozpenaren erregimena indarrean sartu aurretik, egitura juridiko honekin, klubak irudi eskubidearen lagapenaren truke, lagapen-hartzaileari ordaindutako etekinak, futbolariaren PFEZ-ean zergatzea saihesten zen. Kasu horretan, PFEZ-aren progresibotasunetik ihes egiteko helburuarekin⁴² etekin horiek Sozietateen gaineko Zergan (hemendik aurrera SZ), tasa proportzionalean, tributatzen zuten. Gainera, sozietate horrek egoitza Espainian ez izatearen kasuan, ez zuen Espainian tributatu ere ez, beste Estatu baten tributatu baitzuen, orokorrean paradisu fiskal baten edo zergatze maila oso txikia duen Estatu baten. Hori dela eta, neurriak hartu beharra zegoen eta egitura juridiko hauen aurrean, doktrina administratiboak eta jurisprudentziak “*levantamiento del velo*”⁴³ izeneko doktrina aplikatzen hasi ziren, etekin horiek PFEZ-en zergatzeko. Bereziki, klubaren eta futbolariaren artean lan erlazio bat existitzen zela zalantzarik ez zegoenean, futbolariak sozietateari bere irudi eskubidea lagatzeagatik jasotako ordainketak kapital etekin bezala kalifikatzen ziren ($D \Rightarrow A$), eta sozietateak klubetik jasotako ordainketak ($B \Rightarrow D$), futbolariak lortutako lan etekin bezala kalifikatzen ziren, benetan honen atzetik izkutatutakoa klubak futbolariari egindako ordainketa bat zelako⁴⁴.

⁴² Horrela ikusi dezakegu AG-eko 3. Salak emandako Epaian (2896/2008), 2012ko martxoak 28ko, 10. OJ (2896/2008 Kasazio Errekurtsoa): “*Por consiguiente, el mandato legal es que se imputan en la base imponible del deportista tales rentas, [...]. De esta forma se evita que el deportista disminuya la progresividad del IRPF ya que todos los rendimientos obtenidos por la entidad se imputan a él*”.

⁴³ Doktrina honen arabera merkataritza sozietate bateko bazkideak derrigortuta gelditzen dira sozietate horren betebeharrak eta zorrak betetzera. Doktrina honek bere oinarria zuzentasun eta fede onaren printzipioan dauka eta zorren aurrean bazkideen erantzukizunaren mugaketaren arau orokorraren salbuespena da. Honek auzitegiei baimena ematen die pertsona juridikoa alde batera utzi eta horren atzetik dauden pertsona fisikoei heltzeko. Honen helburua, 2006ko ekainak 29ko 665/2006 AGE-n ikusi dezakegun bezala, betebeharrak ez betetzeko sozietateak sortzea saihestea da, abusu horiek edo fraude hori ekidin edo zuzentzeko.

⁴⁴ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales*. Palomar Olmeda, A. (Ed.), Derecho del deporte profesional-en (649. or.). Nafarroa: Aranzadi.

Honen konponbidea 13/1996⁴⁵ Legearen eskutik heldu zen, bi berritasun barneratu zituelarik: alde batetik, futbolariak sozietateari bere irudi eskubidea lagatzeagatik jasotako ordainketak kapital etekin bezala kalifikatzea; eta bestalde, irudia ustiatzeko eskubidearen lagapenetik eratorritako kontraprestazio guztiak oinarri zergagarrian barneratzeko erregimen berezi bat arautu zen. Arauketa hau urteetan mantendu egin da eta horrela PFEZL-ko 25.4.d) artikulua kapital etekin bezala kalifikatzen du aurretik aipatutakoa “4. *Otros rendimientos del capital mobiliario. Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica*” eta 92. artikuluan erregimen berezia mantentzen du “*régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derecho de imagen*”.⁴⁶

2.2. Aplikazio eremua.

Errenta egozpenen erregimena Espainian egoitza duen futbolariari aplikatuko zaio baldin eta baldintza subjektibo eta objektibo batzuk betetzen baditu⁴⁷. Baldintza horiek PFEZL-aren 92. artikuluan adierazten dira, 1 eta 2 ataletan:

“1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

⁴⁵ 1996ko abenduak 30eko Legea, neurri fiskal, administratibo eta ordena sozialei buruzkoa.

⁴⁶ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales*. Palomar Olmeda, A. (Ed.), Derecho del deporte profesional-en (649-650 or.). Nafarroa: Aranzadi.

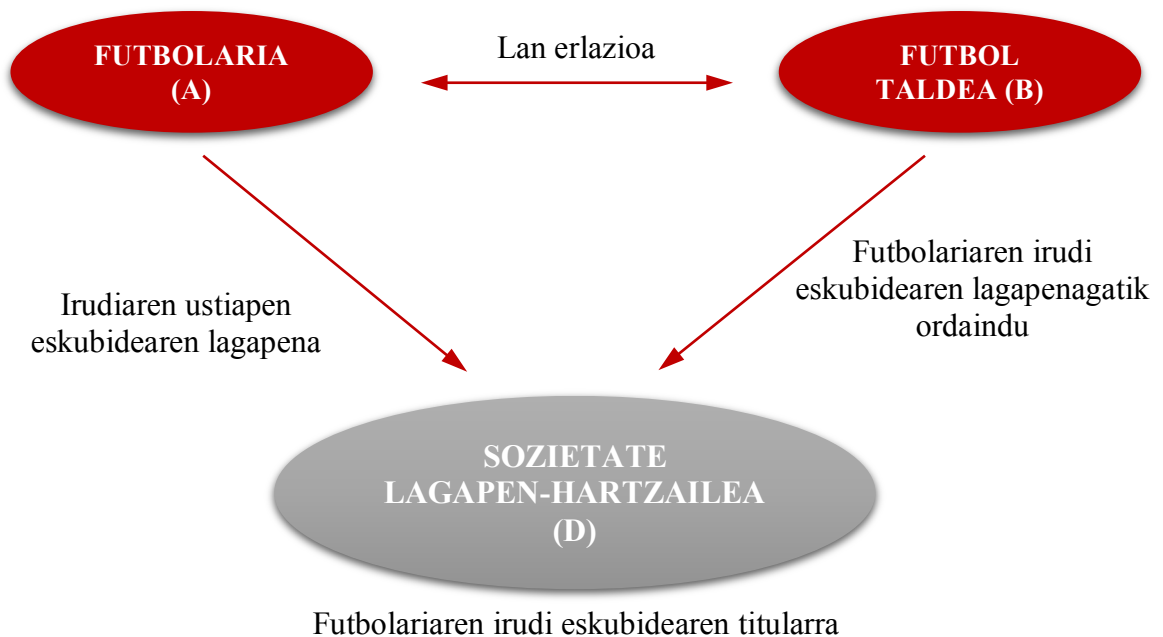
⁴⁷ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad...* ob.cit., (650. or.). Nafarroa: Aranzadi.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.⁴⁸

Baldintza hauek sistematizatu aurretik, komenigarria litzateke aurreko grafikoa berreskuratzea:

Irudia 2. Erlazio triangeluarraren eskema.



Iturria: Norberak egina.

⁴⁸ Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Legearen 92.1 eta 2 art.

Behin grafikoa berreskuratuta eta honetan oinarrituz, sistematizatu ditzagun baldintza hauek, subjektibo eta objektiboen artean bananduz:

2.2.1. Baldintza subjektiboak:

Lehenengoa: Kirolari profesionalak (2. Irudian A izango litzatekeena), PFEZ-en zergaduna izango dena, hirugarren bati⁴⁹ (D) bere irudia ustiatzeko eskubidea lagatu izana edo bere erabilpena baimendu izana. Kasu honetan, berdin izango du lagapena burututako momentuan, kirolaria PFEZ-en zergaduna zen ala ez⁵⁰.

Bigarrena: Kirolari profesionalak (A), PFEZ-en zergaduna izango dena, lan erlazio baten eremuan pertsona edo entitate bati (B) bere zerbitzuak prestatzea. Kirolariak (A) bere kontu bere zerbitzuak eskaintzen badizkio beste kirol entitate bati, haien artean lan erlazio bat egon gabe, orduan kirol entitate horri lagatutako irudi eskubidearen ustiapenagatik lagapen-hartzaileak lortutako etekinak, ez dira kirolariaren OZ-n barneratuko. Beraz, lan erlazorik ez badago, errenta egozpenaren erregimen berezia ezingo da aplikatu⁵¹.

Hirugarrena: Futbol taldeak (B), zeinarekin kirolari profesionalak (A) lan erlazio bat duen, hirugarren pertsona baten edo entitate baten eskutik (D), kirolariaren irudi eskubidea ustiatzeko lagapena edo irudia erabiltzeko baimena jaso izana⁵².

2.2.2. Baldintza objektiboak:

Kirolariak (A) futbol taldearen eskutik (B) zergaldian lortutako lanaren etekinak, lan etekin horien gehi irudi eskubideak lortzeagatik futbol taldearen kontraprestazio osoaren %85a baino txikiagoak izatea. Hots,

Lan etekinak < %85 * (Lan etekinak + irudi eskubideak lortzeagatik futbol taldeak ordaindutako kopuru osoa).

⁴⁹ Hirugarren hau pertsona edo entitate bat izan daiteke, Espainian egoiliarra dena ala ez.

⁵⁰ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales*. Palomar Olmeda, A. (Ed.), Derecho del deporte profesional-en (650-651. or.). Nafarroa: Aranzadi.

⁵¹ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad...* ob.cit., (651. or.). Nafarroa: Aranzadi.

⁵² Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad...* ob.cit., (651. or.). Nafarroa: Aranzadi.

Edo gauza bera dena, sozietate lagapen-hartzaileak (D) irudi eskubidearen lagapenetik lortutako etekinak aipatutako gehiketaren %15a baino handiagoa izatea. Hortaz, lan etekinak gehiketa horren %85a edo hori baino handiagoak direnean ez da erregimen berezia aplikatuko. Eta honi 85/15 araua deritzo⁵³.

Adibidez, futbol talde batek futbolari baten soldata eta irudi eskubidearen lagapenagatik 700.000 euro ordaintzen ditu. Horietatik, 500.000 euro futbolariari ordaintzen dizkiote soldata bezala eta gainerako 200.000 euroak sozietate lagapen-hartzaileari futbolari horren irudi eskubidearen ustiapenaren lagapenagatik. Kasu honetan,

$$\text{lan etekinak} = 500.000 < 595.000 = 0,85 * (500.000 + 200.000)$$

Beraz, kirolariak (A) futbol taldearen eskutik (B) zergaldian lortutako lanaren etekinak, lan etekin horien gehi irudi eskubideak lortzeagatik futbol taldearen kontraprestazio osoaren %85a baino txikiagoak direnez, futbolari profesionalari errenta egozpenaren erregimen berezia aplikagarri izango zaio. Horrenbestez, futbol taldeak (B) sozietate lagapen-hartzaileari (D) irudi eskubidearen ustiapenaren lagapenagatik ordaindutako 200.000 euroak, futbolariaren (A) PFEZ-aren OZO-n barneratuko dira, PFEZL-ko 92. artikulua aplikazioa dela eta. Alegia, etekinen guztizkoa (soldata + irudia) futbolariaren (A) PFEZ-aren OZO-n barneratuko da.

Aldiz, futbol talde horrek futbolariaren soldata eta irudi eskubidearen lagapenagatik 700.000 euro ordaintzen baditu, baina kasu honetan futbolariaren soldatari dagokiona 600.000 euro badira eta sozietate lagapen-hartzaileari dagokiona futbolari horren irudi eskubidearen ustiapenaren lagapenagatik 100.000 euro badira, ezingo zaio futbolari profesionalari errenta egozpenaren erregimen berezia aplikatu. Izan ere, kasu honetan,

$$\text{lan etekinak} = 600.000 < 595.000 = 0,85 * (600.000 + 100.000)$$

Hortaz, kirolariak (A) futbol taldearen eskutik (B) zergaldian lortutako lanaren etekinak, lan etekin horien gehi irudi eskubideak lortzeagatik futbol taldearen kontraprestazio osoaren %85a baino handiagoak direnez, futbol taldeak (B) sozietate lagapen-hartzaileari (D) irudi eskubidearen ustiapenaren lagapenagatik ordaindutako 100.000 euroak, ezingo dira futbolariaren (A) PFEZ-aren OZO-n barneratu, PFEZL-ko 92. artikulua aplikazioa dela eta. Orduan, futbolariaren (A) PFEZ-aren OZO-n soilik soldata

⁵³ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad...* ob.cit., (651. or.). Nafarroa: Aranzadi.

barneratuko litzateke eta irudi eskubideengatik sozietateak tributatu beharko du, zerga-tasa txikiagoa izanik.

Azpimarratzekoa da ere, bi kopuru hauek kontuan hartzerako orduan, lan etekinei erreferentzia egiten diegunean, hauek PFEZ-aren zergaduna denak zergaldi osoan lortutakoak izango direla; berriz, irudi eskubidearen lagapenagatik futbol taldeak egindako kontraprestazioari dagokionez, hitzartu den kontraprestazio osoa hartuko da kontuan, nahiz eta hau oraindik guztiz ordaindu gabe egon⁵⁴.

85/15 deritzon arau honen helburua, irudi eskubidearen lagapenagatik tarteko sozietateei egindako ordainketak, kirolariaren soldataren ordainketak baino askoz ere txikiagoak diren kasuetan, tarteko sozietateak lortutako etekinengatik kirolariak tributatu behar ez izatea da, garrantzi ekonomiko gutxi duelako. Hala ere, arau honek, errenta egozpenaren erregimen berezia aplikagarri ez den kasuetan, sozietateak jasotako kirolariaren irudi eskubidetik eratorritako errenta batzuk, kirolari profesionalaren PFEZ-etik salbuetsita gelditzea ahalbidetzen du. Eta honek arazoak sortu izan ditu⁵⁵.

IV. IRUDI ESKUBIDEAREN ZERGA-IHESAK.

1. TESTUINGURUA.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergak progresibitate gradu altu bat izateak, eta Sozietateen gaineko Zergak tasa finko bat izateak, diru asko irabazten duten pertsona fisikoek, batez ere kirolariak bezalako pertsona fisikoek, sozietateak sortzera eraman ditu. Sozietate horiek instrumentalak izaten dira soilik, ez daukate inolako bitarteko materialik ezta langilerik ere. Bere aktibitate bakarra bazkidearen zerbitzuak fakturatzea da, eta oro har, bazkideak pertsona horiek berak izaten dira. Horrez gain, kasu askotan ere sozietate horiek paradisu fiskaletan edo komenigarritasun jurisdikzioa duten herrialdeetan kokatzen dira. Beraz, sozietate horien existentziaren arrazoia ezin da beste bat izan zerga aurrezki bat bilatzea baino.

⁵⁴ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad...* ob.cit., (652. or.). Nafarroa: Aranzadi.

⁵⁵ Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad...* ob.cit., (652. or.). Nafarroa: Aranzadi.

Aurretik aipatu bezala, legegileak “*levantamiento del velo*” delakoarekin sozietate horien atzean zeuden bazkideak ezagutzea ahalbidetzen zuen, sozietateen gardentasuna dela eta. Erregimen honen arauketak erreferentzia egiten zion bereziki sozietate batzuei, diru-sarrera gehienak pertsona fisikoen kirol jarduera edo jarduera artistiko batetik eratortzen zirenak. Honen arabera, sozietate horrek lortutako irabaziak bazkideari egotziak izan behar ziren, bere PFEZ-eko OZ-n barneratu beharko zirelarik. Baina 2002. urtean erregimen hau alde batera gelditu zen eta ondorioz, mota honetako sozietateak SZ-ren menpe gelditzera pasatu ziren.

Kirolari eta bereziki futbolarien kasu gehienetan, sozietate horiek futbolariak berak edo haien familiarrak kontrolatzen dituzte, eta orokorrean, paradisu fiskal baten edo komenigarritasun jurisdikzioa dagoen herrialdeetan kokatuta daude. Honen helburua ez da zerga gutxiago ordaintzea, baizik eta Espainiako Ogasun Publikoari sozietate horiei prezio sinboliko batengatik lagatutako irudi ustiapenaren eskubidearengatik lortutako diru-sarrera horiek ezkutatzea.

Beharrezkoa litzateke, jarraitu aurretik, paradisu fiskaletan dauden zein komenigarritasun jurisdikzioa duten herrialdeetako sozietateak erabiltzea dakarren zerga ondorioak zeintzuk diren azaltzea, labur bada ere. Paradisu fiskalak bertan bizi edo kokatuta ez dauden hiritar eta enpresei zerga-sistema bereziak ezartzen dizkien lurraldeak dira eta uztailak 5eko 1080/1991 ED-an, Espainiarentzat paradisu fiskal hauek zeintzuk diren zehazten da, zerrenda bat eginez. Hala ere, nahiz eta ED honetan ez agertu eta zentzu normatiboan paradisu fiskalak ez izan, badaude herrialde batzuk zeintzuk zentzu teknikoan paradisu fiskalak izango diren, azken finean bazkideen eta hauek jasotako errenten opakotasuna bermatzen dutelako, eta errentak herrialde horretatik kanpo lortu badira, horiengatik ez dutelako tributatu behar. Hortaz, paradisu fiskaletan bi ezaugarri nagusi aurkitu ditzakegu: alde batetik, bazkideen zein jasotako errenten opakotasuna daukagu eta bestalde, herrialde horretatik kanpo lortutako errentengatik tributatu behar ez izatea. Aldiz, komenigarritasun jurisdikzioa duten herrialdeak, errentak asebetetzen diren herrialdeetan tributatzea saihesteko inposizio bikoitzeko hitzarmen asko sinatuta dituzten herrialdeak dira. Gainera, sozietate horiek jasotako diru-sarrerak inolako

tributaziorik gabe paradisu fiskaletara transferitzea baimentzen dute; eta titulartasun opakoa duten sozietateen existentzia onartzen dute⁵⁶.

Azken urteetan azaldutako portaera hori asko errepikatu da futbolarien artean⁵⁷, eta gehienak, kartzelan sartzeko arriskuagatik, Fiskalarekin eta Estatuko Abokatuarekin akordio batera heldu dira egindakoa onartuz. Baina kasu gutxi dira ahozko epaiketara heldu direnak, haien errugabetasuna mantenduz, eta horien artean Leo Messiren kasua izango genuke.

Horregatik, irudi eskubidearen zerga-ihesak azaltzeko adibide bezala Leo Messi-ren kasua erabiliko dugu, gaur egun, FC Bartzelonako eta Argentinako selekzioko futbol jokalaria. Horretarako Auzitegi Gorenaren 374/2017 Epaia aztertuko da, zeinaren bitartez Bartzelonako Probintzia Auzitegiak emandako epaia berretsi zen non Messi-ri 21 hilabeteko kartzela zigorra ezarri zitzaion eta 2.093.001,55 euroko isun zigorra, 2007-2009 urteen bitartean irudi eskubidearen ustiapenagatik lortutako irabaziak PFEZ-ean ez aitortzeagatik.

2. LEO MESSIREN KASUA.

2007-2009. urteen bitartean, Leo Messik irudi ustiapenaren eskubidearen lagapenetik diru-sarrera handiak lortu zituen eta diru-sarrera horientatik bere PFEZ-aren aitorpenean tributatu beharko zuen. Betebehar hau saihesteko asmotan, estrategia baten bitartez diru-sarrera horien lorpena Ogasun Publikoari ezkutatu zitzaion. Estrategia horrek, modu orokor baten esanda, simulazio baten oinarria zeukan. Paradisu fiskaletan kokatutako sozietate instrumentalei bere irudi ustiapenaren eskubidea lagatu izana simulatu zuen, eta osagarri bezala, sozietate horien artean eta komenigarritasun juridikzioko herrialdeetan kokatutako beste sozietate batzuekin zerbitzuen prestazioen kontratuak sinatu ziren. Guzti honekin, diru-sarrerak ordaintzen zioten enpresen herrialdeetatik paradisu fiskaletara zergarik ordaindu gabe igarotzea bilatzen zen; opakotasuna dela eta, diru-

⁵⁶ Ministerio Fiskalak Gavá-ko Guardiako Epaitegian aurkeztutako Leo Messi-ren kontrako kereila.

⁵⁷ Hainbeste errepikatu da non gaur egun Ogasunarekin arazoak izan dituzten futbolarien hamaikako bat egin daitekeen: ABC Deportes (2019). *La larga lista de sentencias por fraude de los futbolistas*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 24an: https://www.abc.es/deportes/futbol/abci-otros-casos-fraude-espana-201901230227_noticia.html.

sarreraren benetako jasotzailearen eta onuradunaren titulartasuna Espainiako Ogasun Publikoari ezkutatu⁵⁸.

2000. urtean beheko kategoriekin jolasteko FC Bartzelonak Messi jokalaria fitxatu zuen eta 2004-2005 denboraldian lehen taldearekin debutatu zuen, azken urte honetan Espainiako nazionalitatea eskuratuz. 2005. urtean Messi adin txikia zenez 17 urte zituelako, bere gurasoak – *Celia María Cuccittini eta Jorge Horacio Messi Pérez* – guraso-ahalaren egikaritzan, SPORT CONSULTANTS LTD sozietateari, hamar urterako, Messiren irudi eskubidearen lagapena egin zioten. Hamar urte horiek sozietatearen borondatearen menpe luzagarriak ziren eta lagapen hori 50.000 dolar amerikarren truke egin zen. Gainera, kontratu horren bitartez sozietateari Messiren irudi eskubidea hirugarren bati lagatzeko baimena ematen zitzaion, betiere haiei jakinarazi egiten bazitzaien. Sozietate honen egoitza Belice-n zegoen, Amerikan, eta honen kapitala eta administrazioa Celia Maria Cuccittiniri zegokion, hain zuzen ere, akusatuaren amari. Lagapen hau 2005eko martxoaren 3an burutu zen eta hurrengo egunean, martxoaren 4an, sozietate honek, Erresuma Batuko SPORT ENTERPRISES LTD sozietatea izendatu zuen Messiren irudi eskubidearen ustiapen komertzialerako eta publizitaterako agente eskusibo bezala⁵⁹, irabazi garbien %10eko komisio orokor baten truke. Sozietate honen kapitalaren %50 Uruguay-ko GOODSHIRE S.A. sozietatearen bitartez Messiren aitari zegokion. Urte berdineko irailak 15ean, SPORT CONSULTANTS LTD sozietateak, egoitza Suitzan zeukan LAZARIO GMBH sozietatearen zerbitzuen prestazioa kontratatu zuen, jokalariaren irudi eskubidearen babes, sponsorizazio eta merchandising kontratuei buruzkoak, kontratu horietatik eratorritako ordainketa garbien %5 eta %8 tarteko komisio baten truke⁶⁰.

2006. urteko urtarrilak 27an, Messi jada adin nagusia zenez, lehenengo sozietatearekin burututako kontratua berretsi zuen. 2007ko martxoak 12an, SPORT CONSULTANTS LTD-k JENBRIL S.A.-ri 2005eko martxoak 3an egindako kontratuaren eskubide eta onura guztiak lagatu zizkion. Baina honen aurretik, 2006ko abenduak 18an, JENBRIL S.A.-k LAZARIO GMBH-rekin kontratu bat burutu zuen Messiren irudi eskubidearen

⁵⁸ Ministerio Fiskalak Gavá-ko Guardiako Epaitegian aurkeztutako Leo Messi-ren kontrako kereila.

⁵⁹ Mundu osokoa, Erresuma Batua izan ezik.

⁶⁰ 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa, 1. Aurrekariak.

sponsorizazioaren, merchandising-aren eta babesaren zerbitzuen prestaziorako. Gainera, aipatutako lagapena inolako kontraprestaziorik gabe burutu zen eta JENBRIL S.A. sozietateak egoitza Uruguay-n izateaz gain, honen kapitala eta administrazioa Messi-ren izenean zeuden⁶¹.

2007ko martxoak 22an, JENBRIL S.A.-k, egoitza Erresuma Batuan zeukan SIDEFLOOR LTD-rekin Messiren irudi eskubidearekin erlazionatutako zerbitzuen prestazioa kontratatu zuen, hauetatik lortutako irabazi garbien %5 eta %8 tarteko komisio batekin. Eta kasualitatez, sozietate hau JORDAN izeneko Erresuma Batuko bulego batekin lotuta zegoen, nazioarteko zerga plangintzan espezializatua zegoena. 4 egun beranduago, alegia, martxoak 26an, LAZARIO GMBH ordezkatzeko asmoz, JENBRIL S.A.-k, Suitzan egoitza zuen TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH-ren zerbitzuen prestazioa kontratatu zuen, jokalariaren irudi eskubidearen babes, sponsorizazio eta merchandising kontratuei buruzkoak⁶².

Aurreko azalpena hobeto ulertzeko, egituraren eskema egingo dugu, hurrengo irudian ikusi dezakegun bezala:

Irudia 3. *Messi-ren sozietateen egitura.*



Iturria: Norberak egina.

⁶¹ 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa, 1. Aurrekariak.

⁶² 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa, 1. Aurrekariak.

3. *Irudia* aztertuz, Messi-ren irudiaren ustiapen komertzialean interesa zeukaten enpresek, bere zerbitzuak kontratatzen zituzten hasiera baten SPORT ENTERPRISES LTD eta LAZARIO GMBH sozietateen bitartez (lehenengoak Erresuma Batuan egoitza zeukana eta bigarrenak, aldiz, Suitzan) eta ondoren 2007tik aurrera, SIDEFLOOR LTD eta TUBAL SOCCER MANEGEMENT GMBH sozietateen bitartez (bi hauek ere, Erresuma Batukoak eta Suitzakoak izanda)⁶³.

Hasieran SPORT CONSULTANTS sozietateak eta ondoren JENBRIL-ek, 2005. urtetik 2009. urtera kontratu ugari sinatu zituzten 3. *Irudian* ikusi ditugun sozietateen bitartez. Kasuaren objektu diren urteetan, 2007tik 2009ra bitartean, lortutako irabazi garbiak honakoak izan ziren⁶⁴:

- » 2007. urtean = **2.570.729 euro** ⇒ Adidas, FC Bartzelona, Fin, Esse, Banco Sabadell, Pepsi, PVA Events, Carvajal, El Cid eta Globalia enprekin burututako kontratuetatik.
- » 2008. urtean = **3.846.612,23 euro** ⇒ Adidas, FC Bartzelona, Konami, Asire, Danone, Banco Sabadell, Telefónica, Procter & Gamble, Pepsi, Bico, El Cid, Carvajal eta Globalia enprekin burututako kontratuetatik.
- » 2009. urtean = **3.806.745,15 euro** ⇒ Adidas, FC Bartzelona, Konami, Banco Sabadell, Pepsi, Telefónica, Kuwait eta Globalia enprekin burututako kontratuetatik.

Irabazi garbi horiek, Espainiako Ogasun Publikoari ezkutatuak izan ziren eta zentzu horretan Espainian PFEZ-en tributatu gabe gelditu ziren. Ezkutatuak izateko estrategia aztertu ditugun sozietateen bitartez hasi zen 2005. urtean. Estrategia horren bitartez, herrialde konkretu batzuetan kokatutako sozietateei futbolariaren irudi eskubidearen lagapenaren itxura egin zen. Herrialde horietako zerga-legediak, urte horietan, opakotasuna baimentzen zuten, bai sozietateen existentziari buruz, zein bere bazkideen identitate edo haiek burututako eragiketei buruz. Gainera, hauen bitartez legedi oso permisiboa⁶⁵ duten beste herrialde batzuetako sozietateekin zerbitzu prestazio kontratuak burutzen dira. Horrela, Messi-ren eskutik lortutako irabaziak legedi oso permisiboa duten

⁶³ 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa, 1. Aurrekariak.

⁶⁴ 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa, 1. Aurrekariak.

⁶⁵ Legedia oso permisiboa da herrialde horietan lehenik aipatutako beste herrialdeetan egoitza daukaten sozietateekin eragiketak egiteko.

herrialdeetako sozietateetatik, opakotasuna baimentzen duten herrialdeetako sozietateetara lekualdatzea lortzen zen, Espainiako Zerga-Administratziotik pasatu gabe⁶⁶.

Horrenbestez, futbolariaren irudi eskubidearen titularrak ziren bi sozietateek egoitza herrialde horietan izateak ez da ausazko gauza bat, bi herrialdeetako zerga-legedia oso zabala baitzen. Alegia, zerga erregimen berezia daukaten herrialdeak ziren, bereziki egoiliarrak ez direnei laguntzen diena, ez baitute herrialde horretatik kanpo lortutako errentengatik tributatu behar. Honekin, beraz, futbolariak bilatzen zuena zerga-ihesa zen. Egitateak burutu ziren momentuan, Belice eta Uruguay opakotasuna baimentzen zuten herrialdeak ziren. Bestalde, Erresuma Batua eta Suitza, inposizio bikoitza saihesteko hitzarmen ugari zituzten herrialdeak ziren eta haien legediak ez zituzten Belice eta Uruguay bezalako herrialdeetako sozietateekin egindako eragiketak fiskalki zigortzen, beraz, legedi oso permisiboa duten herrialdeak ziren⁶⁷.

Lau herrialde horien arteko konbinazioak, Erresuma Batuko eta Suitzako sozietateek aurrera eramandako kontratuetatik lortutako errentak zuzenean Belice eta Uruguay-ra igortzea lortzen zuen. Eta esan bezala, herrialde hauetan herrialde horietatik kanpo lortutako errentengatik ez da zergarik ordaindu behar, eta aldi berean, azken onuradunaren identitatea ezkutuan mantentzen da. Horrez gain, Erresuma Batuan eta Suitzan soilik bitartekotza lanak egiteagatik jasotako komisioengatik tributatu zuten.

Zentzu honetan, Leo Messi-k bere 2007, 2008 eta 2009 urteetako PFEZ-ren aitortpenean Zerga Administrazioiko Espainiako Agentzian irudi eskubidearen ustiapenagatik lortutako irabaziengatik ez zuen aitortu, zerga ordaintzeko betebeharra ez betez, izan ere, Espainiako egoiliarra izanda, mundu osoan lortutako errentengatik Espainian tributatu beharko luke. Hain zuzen ere, urte horietan ordaintzeari utzitako kantitateak honakoak izan ziren⁶⁸:

- » 2007. urtean = **1.064.626,62 euro.**
- » 2008. urtean = **1.584.601,09 euro.**
- » 2009. urtean = **1.536.775,41 euro.**

⁶⁶ 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa, 1. Aurrekariak.

⁶⁷ 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa, 1. Aurrekariak.

⁶⁸ 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa, 1. Aurrekariak.

Guztira, Leo Messik, irudi eskubidearen ustiapenagatik lortutako irabaziengatik PFEZ-ren aitorpenean Zerga Administrazioako Espainiako Agentzian **4.186.003,12 euro** aitortzeari utzi zion. Ondorioz, Zigor Kodeko 305. artikularen⁶⁹ arabera, 120.000 euro baino kopuru handiagoa zenez, Auzitegi Gorenak 374/2017 Epaiazen bitartez, 21 hilabeteko kartzela zigorra ezarri zion, 2.093.001,55 euroko isun zigorraz gain⁷⁰.

Estrategia guzti honek Espainiako Ogasunari atentzioa deitu zion, bereziki, hasiera batean SPORT CONSULTANTS LTD sozietateari eskubidea lagatu ziotenean, 50.000 dolar amerikarren truke egin zelako soilik, garai hartako 38.000 euro inguru. Jakinda Messik garai hartan FC Bartzelonako lehen taldean debuta eginda zeukala eta bere gaineko etorkizuneko itzaropena hain handia izanda, ez zen oso logikoa kantitatea hain baxua izatea. Horrez gain, 2007an SPORT CONSULTANTS LTD-k JENBRIL S.A.-ri kontratuaren eskubide eta onura guztiak lagatu zizkionean inolako kontraprestaziorik gabe egin izanak ere atentzioa deitu zuen, izan ere, data horretarako jada Messi FC Bartzelonako zein Argentinako selekzioko titular eztaba daezina zen eta soilik Adidas-ekin sinatutako babes kontratutik 7.500.000 euroko ordainketak bermatuta zituen⁷¹.

Sortutako sozietate egitura bietan jarraitutako eskema berdina izan zen, funtzionamendu berdina jarraituz: bere irudi ustiapenaren eskubidearen titularra paradisu fiskal baten⁷² kokatutako sozietate bat zen, hasieran Belice-n kokatutako SPORT CONSULTANTS sozietatea, ondoren, Uruguay-n kokatutako JENBRIL sozietatea. Sozietate hauen kapitala

⁶⁹ ZK 305.art.: “*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.*

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años”.

⁷⁰ 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa.

⁷¹ Ministerio Fiskalak Gavá-ko Guardiako Epaitegian aurkeztutako Leo Messi-ren kontrako kereila.

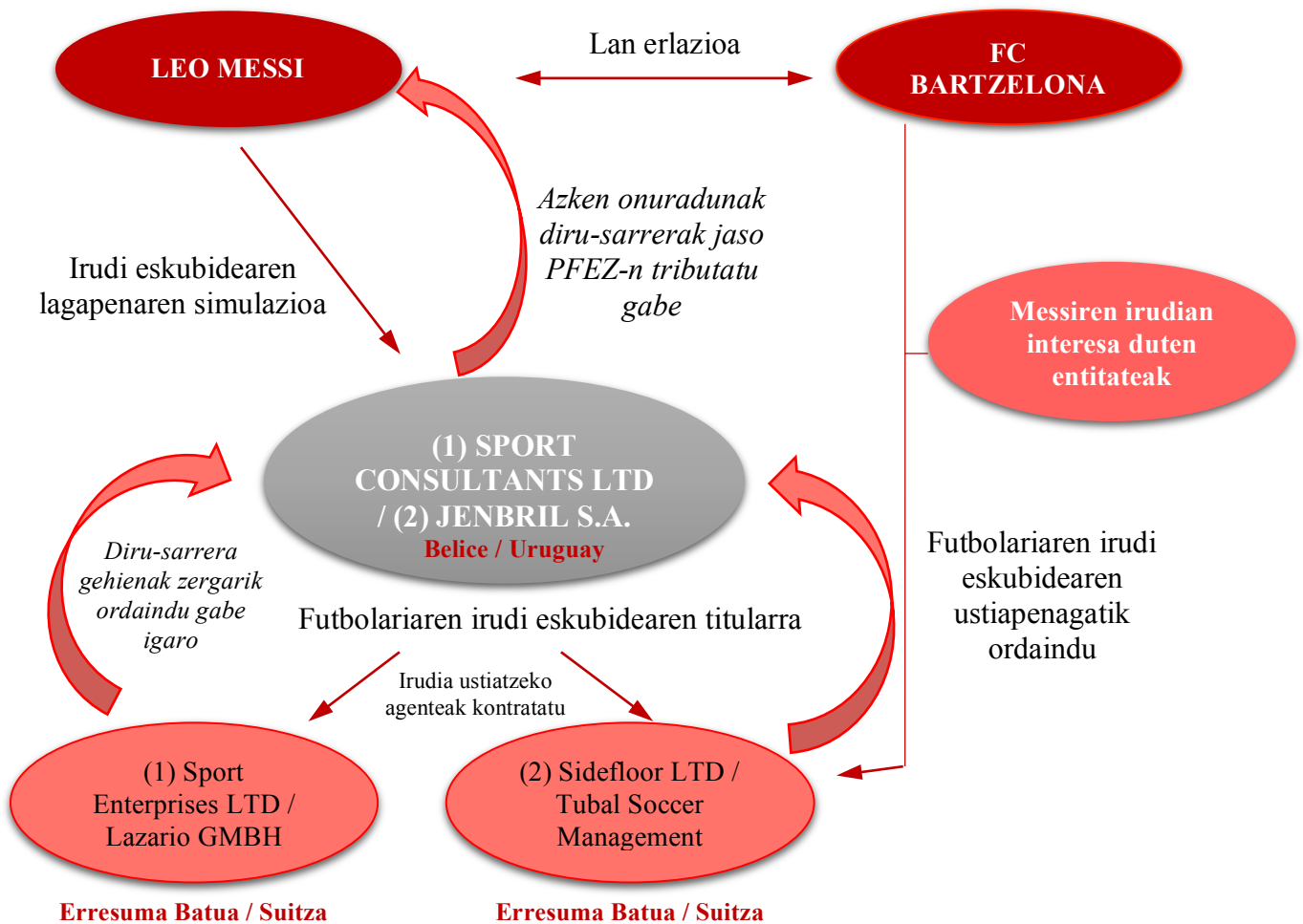
⁷² Nahiz eta 1080/1991 ED-an ez agertu, zentzu teknikoan paradisu fiskalak dira, bazkideen eta hauek jasotako errenten opakotasuna bermatzen dutelako, eta errenta horiengatik ez dutelako tributatu behar herrialde horretatik kanpo lortu badira.

eta administrazioa bereak edo bere familiar batenak ziren, baina paradisu fiskal baten zeuden heinean, Espainiako Ogasunarentzat datu hauek ezkutuan mantentzen ziren. Aldi berean, paradisu fiskal baten kokatutako sozietate horiek, beste sozietate batzuk kontratatu zituzten, azken hauek komisio baten truke Messi-ren irudian interesatuta zeudenekin kontratuak burutzen zituztenak izateko. Hortaz, Messi-ren irudia erabili nahi zuten entitateek azken sozietate hauekin kontaktuan jarri behar ziren eta hauei ordaindu eskubide horrengatik. Sozietate horiek komenigarritasun jurisdikzioa duten herrialdeetan kokatuta zeuden (Erresuma Batua eta Suitza, bi kasuetan) eta ondorioz herrialde hauek inposizio bikoitza saihesteko hitzarmenak sinatuta zituzten eta haien legediak bere herrialdetik kanpo lortutako errentak paradisu fiskaletara igarotzea (Belice eta Uruguay) onartzen zuen, jokalariaren irudi eskubidearen sozietate titularrak egoitza zuten lekura.

Guzti honetatik lortzen zuena, irudi eskubidea kontratatzen zuen enpresak ordaindutako errenta guztitik, soilik bitartekari bezala egiteagatik kobratutako komisioagatik tributatzea zen. Hau da, sozietate horiek Erresuma Batuan zein Suitzan bitartekotza lanagatik jasotako errentarengatik tributatu beharko zuten soilik, beraz, kobratutako komisioagatik; eta ez Belice edo Uruguay-ra transferitutakoagatik. Azkenik, azken sozietate hauek, paradisu fiskal baten egoteagatik, herrialde horretatik kanpo lortutako errentengatik ez dute ezer tributatu beharko. Laburbilduz, eskema guzti honek, kopuru guztitik, sozietateek jasotako komisioarengatik bakarrik tributatzea ahalbidetzen zuen. Eta horrela Messik, Espainian, ez zuen ezer tributatu behar. Eta gainera, Espainiako Ogasun Publikoaren aurrean opakotasuna lortzen zen, honek, egituraren sozietateak eta hauen diru-sarrerak Leo Messirekin erlazionatu ezin zuelarik⁷³.

⁷³ Ministerio Fiskalak Gavá-ko Guardiako Epaitegian aurkeztutako Leo Messi-ren kontrako kereila.

Irudia 4. Messi-ren estrategia.



Iturria: Norberak egin.

* (1) Hasierako sozietateen egitura, 2007. urtera arte zegoena.

* (2) Ondorengo sozietateen egitura, 2007. urtetik aurrera egondakoa.

Azken finean, Leo Messik egin zuena paradisu fiskaletan kokatutako sozietateei bere irudia ustiatzeko eskubidearen lagapenaren simulazio hutsa izan zen. Izan ere, errealitatean, Messik zuzenean bere irudiaren ustiapenean interesa zuten entitateekin kontratuak burutzen zituen eta ondorioz, egindako lagapenak simulazio hutsak izan ziren, sozietate guztien titulartasunak bereak edo bere familiarenak baitziren.

Erresuma Batuan kokatutako sozietate baten bitartez kontratuak burutu beharrean, zuzenean paradisu fiskaletan kokatutako bitartez egin izango balitz, hauek Ez Egoiliarren Zergan tributatu beharko luketen. Alegia, paradisu fiskal baten kokatutako sozietate batek, zuzenean, Espainia bezalako komenigarritasun jurisdikziorik ez duen

herrialde bateko sozietate batekin operazioak burutzen baditu, diru-sarrera horiek entitate ordaintzailearen herrialdean tributatzeko betebeharra izango zuten, Ez Egoiliarren Zergako zerga-tasan. Hori dela eta, bitarteko sozietateei esker, lortutako diru-sarrera gehienak zergarik ordaindu gabe paradisu fiskal batera igarotzea lortzen da, eta beste herrialdeetako Zerga-Administrazioek azken onuradunen identitatea ez jakitea saihesten da⁷⁴.

Sozietateen eskema guzti hau existituko ez balitz, hau da, Leo Messi izango balitz zuzenean bere irudi ustiapenaren eskubidea lagatzen zuena, jasotako diru kopuru guztiarengatik Espainiako PFEZ-n tributatu beharko zuen. Beraz, bere Oinarri Zergagarri Orokorretera joango ziren, kasuan kasu, lanaren etekin bezala (adibidez, FC Bartzelonaren eskutik jasotakoak) edo “bestelako” kapital higigarrien etekin bezala (adibidez, Adidasen eskutik jasotakoak). Ondorioz, zerga tasa maximoa aplikatuko zitzaion. Hori dela eta, estrategia guzti honekin, Leo Messik PFEZ-aren bitartez 4 milioi euro baino gehiago ordaintzea saihestea lortu zuen, hiru urteetan banaturik, urtero milioi bat euro baino gehiago.

3. BESTE KASU BATZUK.

Messiren kasuan azaldutako portaera horrek, azken urteetan Espainiako futbolarien artean asko errepikatu dira. Fiskalak eta Estatuko Abokatuak akordio bat eskaini izan die guztiei, eta gehienak, egindakoa onartuz akordio batera heldu dira kartzelan sartzeko arriskuagatik, nahiz eta badira jokalaria batzuk akordioa onartu ez dutenak, haien artean Xabi Alonso dugularik. Espainian futbol talde ezberdinetako jokalaria ditugu Fiskaltzak edo Ogasunak Estatuko Abokatuaren bitartez akusatatu dituenak: Xabi Alonso, Luka Modric, Marcelo Vieira, Neymar, Cristiano Ronaldo, Mascherano, Eto’o, Angel Di Maria, Gareth Bale, Iker Casillas, Falcao⁷⁵, Santiago Cañizares, etab. Eta jokalaria ez direnak ere, izan ere, Real Madrileko entrenatzailea izandako Jose Mourinho ere haien artean daukagu.

⁷⁴ Ministerio Fiskalak Gavá-ko Guardiako Epaitegian aurkeztutako Leo Messi-ren kontrako kereila.

⁷⁵ Gaiaren inguruan ikus: Toribio Bernárdez, L.F. (2018). *La trayectoria del futbolista Radamel Falcao como caso de estudio para poner a prueba las reglas de determinación de la residencia fiscal*. Merino Jara, I. eta Suberbiola Garbizu, I. (Eds.), La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional-en barne. Madril: Walters Kluwer. Hurrengoan berreskuratu daitekeena: <https://tienda.wolterskluwer.es/p/la-problematica-de-la-residencia-fiscal-desde-una-perspectiva-interna-e-internacional>.

Esan bezala, gehienak akordio batera heldu dira, baina akordio batera heltzeari ezetza eman dioten haietakoen artean euskaldun bat daukagu: Xabi Alonso. Bere kasua oraindik ere martxan dagoen prozesu bat da, nahiz eta hasieran Madrileko Delitu Ekonomikoen Fiskaltzak eta ondoren Instrukzioko Epaileak 2017ko urte hasieran kasuaren behin-behineko largespena eman, azpimarratuz deliturik ez zegoela⁷⁶, 2018an Madrileko Audientziak kasua berriro zabaltzea erabaki baitzuen⁷⁷.

Zerga-Agentzia ordezkatzeko duen Estatuko Abokatuak Xabi Alonsorentzat zortzi urteko kartzela zigorra eskatu du, bere irudi eskubidearengatik burututako hiru zerga delituengatik. Zigor hau onartzekotan, Xabi Alonso kartzelara joan beharko litzateke, izan ere, honek bere errugabetasuna defendatzen du eta momentuz ez du kartzela zigorra saihesteko akordiorik bilatu nahi.

Xabi Alonsok, 2009an, Real Madrilek fitxatu baino egun batzuk lehenago, Madeiran (Portugalen) kokatutako KARDZALI enpresari bere irudiaren ustiapenaren eskubidea lagatu zion, 5 milioi euroren truke, sozietate honek gutxinaka bueltatuko zizkionak. Urte berdineko abenduan, Xabi Alonsok enpresa hori erosi zion momentura arte jabea zen Panama-ko beste enpresa bati, 5.000 euroren truke. Aldi berean, azken honek, Birjina Britainiar Uharteak paradisu fiskalean kokatuta zeuden bi sozietateei akzioak erosi zizkion.

KARDZALI, 2001. urtea baino lehen sortutako langilerik gabeko sozietate bat zen, 2012. urtera arte zerga-salbuespena zuena, 2012. urtean soilik %4ko zerga-tasa aplikagarri zitzaiona eta 2013-2020 urteen bitartean, %5ekoa.

2010-2012 urteen bitartean, KARDZALIK 4,9 milioi euroko diru-sarrerak izan zituen Xabi Alonsoren irudi eskubidearengatik, Real Madrid, Adidas, Movistar edo

⁷⁶ “No cabe apreciar conducta defraudatoria por su parte, sino pura y simplemente el aprovechamiento, dentro de las opciones fiscales que se le presentaban previa la fijación de su residencia fiscal en España, de la solución que consideró más ventajosa gracias a la pericia de sus asesores, lo que no entraña juicio de reproche alguno desde el punto de vista del derecho penal”.

⁷⁷ “Ciertamente, existen argumentos poderosos para sostener que los hechos investigados no sean constitutivos de delito, y el informe inicial de la Fiscalía junto con el auto impugnado son buena muestra de tales argumentos. Sin embargo, no resulta diáfano y patente que no exista delito, única situación en la que procedería el sobreseimiento de las actuaciones. Deberá ser el órgano de enjuiciamiento, una vez practicada la prueba que aporten las partes, quien resuelva definitivamente la controversia, por lo que el proceso debe proseguir siendo improcedente el sobreseimiento de las actuaciones”.

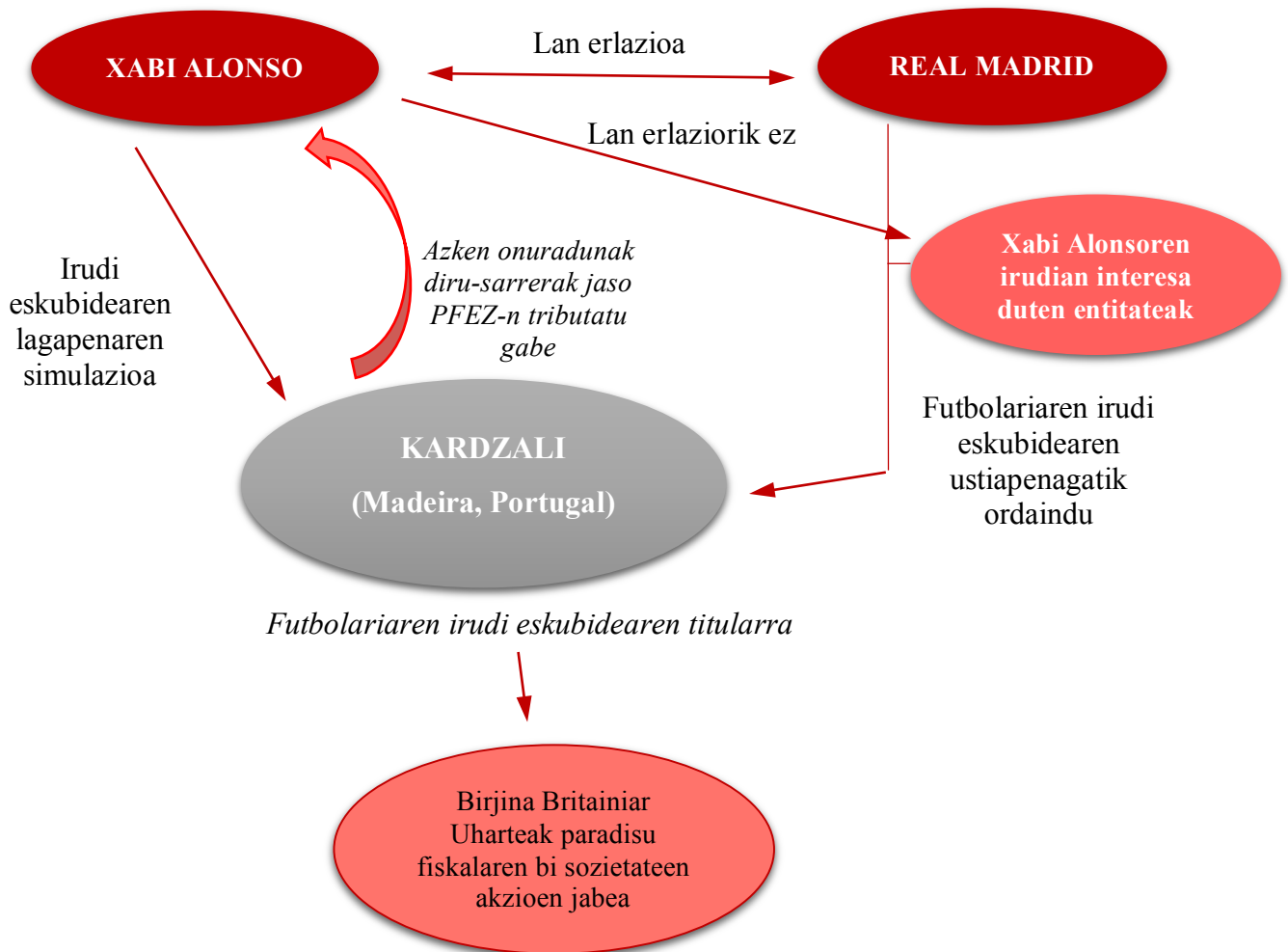
Procter&Gamble bezalako enpresetatik eratorriak; Gillete, Electronic Arts Software eta Angula Aguinaga enprekin egindako iragarkiengatik; La gula del Norte eta El Corte Ingles-eri egindako publizitateagatik; eta Emidio Tucci, Yamaha eta Hugo Boss bezalako enpreen iragarkiengatik. Beraz, Espainiako Ogasunaren datuen arabera, Xabi Alonsok diru-sarrera horiek Espainian kobratu izan balitu, Portugaleko sozietate honen bitartez kobratu beharrez, PFEZ-aren bitartez 2,49 milioi euro ordaindu behar izango zituen eta hori Ogasunari iruzur egindako kantitatea izango litzateke. Hortaz, Ogasunak 2010 eta 2012 urteetan burututako iruzurragatik, urte bakoitzagatik, hiru urteko kartzela zigorra eskatzen du, eta 2011 urtekoagatik beste bi urte, iruzurtutako kantitatea txikiagoa izan baitzen.

Diru-sarrera horiek, Estatuko Abokatuaren akusazio idazkiaren arabera, KARDZALI-tik Xabi Alonsorengana irudi ustiapenaren eskubidearen lagapenagatik sortutako zorra⁷⁸ ordaintzearen simulaziotik heltzen ziren. Hala ere, defentsak sozietatea aitortua zegoela eta salmenta merkatuko prezioan egin zela, Madeira Europar Batasunean dagoela eta inoiz ez zela ezkutatzerik eman mantentzen du.

Beraz, kasu honetan, Xabi Alonsok jarraitutako estrategiaren eskema honakoa izango litzateke:

⁷⁸ 5.000.000 eurokoa, hain zuzen ere.

Irudia 5. Xabi Alonsoren estrategia 2010-2012 urteen bitartean.



Iturria: Norberak egina.

Madeiran kokatuta dagoen sozietate horren bitartez bere irudia ustiatu beharrean, zuzenean bera izango balitz bere irudia ustiatzen zuena, jasotako diru kopuru guztiarengatik, alegia, 4,9 milioi euro horiengatik Espainiako PFEZ-n tributatu beharko zuen 2010-2012 urteen bitartean. Horrela izan ez zenez, Xabi Alonsok Ogasunaren datuen arabera, hiru urteetan 2,49 milioi euro ordaintzea saihestea lortu zuen.

Xabi Alonsok ez bezala, futbolari gehienak, Messiren Auzitegi Gorenaren zigorraren ondorioz, akordioak sinatzea erabaki dute. Hala ere, badaude zenbait kasu akordioak sinatzea erabaki zutenak Messiren epaiaren aurretik ere. Haien artean Angel Di Mariaren kasua daukagu, Real Madrileko futbolari ohia eta gaur egun Paris Saint Germaineko jokalaria dena, Madrilen akordio batekin itxitako lehenengo kasua izan zen.

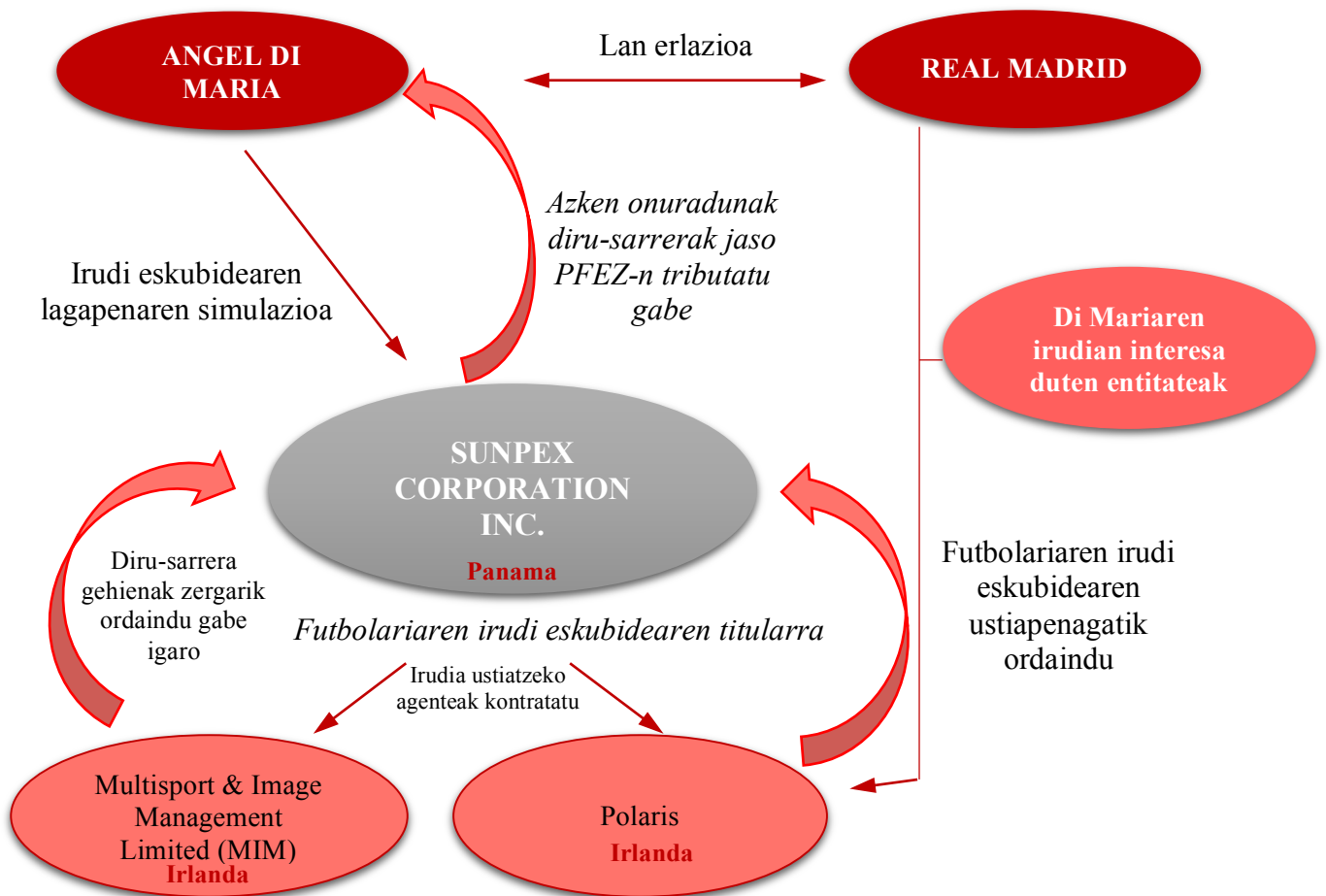
Futbolari honek, kartzelan sartzea saihesteko, 2 milioi euroko isun zigorra eta urtebete eta 4 hilabeteko kartzela zigorra onartzea erabaki zuen. Kasu honetan, 2012-2013 urteetan, Real Madrilen jolasten zuen bitartean, Ogasun Publikoaren kontrako bi delitu burutu zituen, bi urte horietako PFEZ-arekin erlazionatuta, irudi eskubidetik eratorritako ia 1,3 milioi euro iruzurtu zituelako. Hain zuzen ere, 2012. urtean 636.820 euro eta 2013. urtean 662.168 euro.

Angel Di Mariak 2010eko ekainak 1ean kontratu bat sinatu zuen zeinaren bitartez Panamako SUNPEX CORPORATION INC. sozietateari bere irudi eskubideak lagatzen zizkion. Urte berdineko maiatzak 1etik, Angel Di Maria bera, sozietate honen kapital sozialaren titularra zen %100ean, sozietatearen akzio guztiak erosi baitzituen 1.000 dolar amerikarren truke. SUNPEX CORPORATION INC. sozietateak futbol jokalariaireneko irudi eskubideak jaso zituen egun berdinean, irudi eskubide horren ustiapena Irlandako bi sozietateei lagatu zien: MULTISPORT & IMAGE MANAGEMENT LIMITED (MIM) eta POLARIS. Bi sozietate hauek Cristiano Ronaldo edo Jose Mourinho bezalako irudi eskubidea ere kudeatzen zuten.

SUNPEX CORPORATION INC. sozietateak, Di Mariaren irudi eskubideagatik, 2012. urtean 1,227 milioi euro eta 2013. urtean 1,275 milioi euro jaso zituen, futbol taldeetik eratorritakoak zein Nivea bezalako markentzako egindako iragarkietatik eratorritakoak. Horregatik, Real Madrilen jolasten zuenez eta 2010etik Espainian egoitza fiskala zuenez, irudi eskubideengatik lortutako diru-sarrerara horiengatik PFEZ-n tributatu behar zuen, baina sozietateen estrategia honen bitartez, 1.298.988 euro ordaintzea saihestu zuen.

Beraz, Angel Di Mariak bere irudi eskubideengatik PFEZ-n tributatzea saihesteko erabilitako sozietateen estrategia honakoa izan zen:

Irudia 6. Angel Di Mariaren estrategia.



Iturria: Norberak egina.

Azken aldiko kasu entzutetsuena Cristiano Ronaldorena izan da. Kasu honek, gainerakoekin alderatuta, berezitasun bat dauka, izan ere, Cristiano Ronaldo Espainiara lekualdatu zenean⁷⁹ "Beckham Legea"⁸⁰ izenez ezagutzen zenaz baliatu zen. Honen

⁷⁹ 2009. urtean.

⁸⁰ "Beckham Legea" izenez ezagutzen denak egietan 35/2006 Legeari erreferentzia egiten dio. Izan ere, lege honetako 93. artikulua zerga erregimen berezia arautzen du, Espainiara lekualdatzen diren langileei aplikagarria izango dena, eta honen arabera, haien zerga-egoitza Espainian kokatzen dutenek Ez-Egoiliarren gaineko Zergan tributatzea erabaki dezakete. David Beckham aukera hau erabili zuen lehenengoetariko bat izan zen eta hortik dator hartutako izena. Hala ere, gaur egun artikulua honen espreski 1006/1985 ED-ko kirolari profesionalak kanpo uzten ditu eta ondorioz, PFEZ-en tributatu beharko dute. Garrantzitsua litzateke aipatzea ere "Beckham Legea" hemen ez zela aplikagarria izan.

helburua Espainiara profesionalak⁸¹ erakartzea zen eta horretarako, profesional hauen diru-sarrerei aplikatu beharreko zerga-tasa finkoa %24koa izango zen soilik, garai hartan espainiarrak %56ko zerga-tasa maximoa zeukaten bitartean. Aukera hau gehien aprobetxatu zutenak futbolariak izan ziren eta hori dela eta, 2011. urtean lehenengo aldaketa bat eman zen %24ko zerga-tasa soilik lehen 600.000 euroei aplikatuz, eta ondoren, 2014. urtean beste aldaketa bat egin zen aukera hau ezabatuz. Ondorioz, gaur egun PFEZL-ko 93.1.b)1º artikulua 1006/1985 ED-ko kirolari profesionalak aukera honetatik kanpo uzten ditu.

Cristiano Ronaldorentzat, lege honetaz baliatzeak, ondorio garrantzitsuak ekartzen zituen, zerga onurak adierazgarriak baitziren aurretik aipatutako zerga-tasak alderatuta. Aukera hau aprobetxatu ahal izateko bi baldintza eskatzen ziren eta honek baldintza horiek betetzen zituen: azken hamar urteetan ez zen Espainian bizi izan eta Espainiara egindako lekualdaketa lan kontratu batengatik eman zen. Gainera, nahiz eta lege honen ezabapena eman, honek ez zituen atzeraeraginezko ondorioz izan eta beraz, lege honetatik onurak ateratzen ari zirenak, hori egiten jarraitu ahal izan zuten⁸², Cristiano Ronaldoren kasuan bezala. Hortaz, honek, PFEZL-ko 93. artikularen arabera eta PFEZ Erregelamenduaren 114 eta hurrengo artikuluen arabera, Cristiano Ronaldok Espainian, Espainiako lurraldean lortutako errentarengatik soilik tributatu behar izatea inplikitzen zuen, 2011. urtean %24ko zerga-tasarekin eta 2012-2014 ekitaldietan %24,75koa⁸³. Baina

⁸¹ Kontzeptualki talentua erakartzea zen, espezializatutako eta erabat gaituak ziren profesionalak erakartzea, adibidez, zientzialariak, ikertzaileak, edota erosteko ahalmen handia zuten exekutiboak, etab. Horrela, Espainiako enpresek, beste herrialde batzuetako langile gaituak kontratatu ahal izango zituzten.

⁸² Honakoa, zerga arauen ultraktibitatearekin erlazionatuta egongo litzateke. Arau baten existentzia juridikoa amaitzen denean, adibidez derogatu edo ezabatu delako, printzipioz hortik aurrera gertatutako egoeretan arau hori aplikaezina izango da. Juridikotasunaren amaieraren ondorioz, arauak bere aplikazio zuzena galtzen du. Hala ere, denborazko aplikagarritasunagatik edo arautze berriak horrela ezartzen duelako, arauaren aplikagarritasuna edo efikazia mantentzea posiblea litzateke. Honi arau baten ultraktibitatea deritzo, eta beraz, ultraktibitate hori araua desagertzerakoan honek ondorio juridikoak sortzen jarraitzea izango litzateke, berriazko zein igorpen inplizitua duen beste arau bat betez.

Hau batez ere espektatiba horiek babesteko ematen da. Alegia, kasu honetan, Espainiara erakartitako talentuak egoera horretaz baliatzeko etorri zirenez, etorri aurretik egindako espektatiba horiek babestu beharra zegoen eta horregatik, honek ez zuen atzeraeraginezko ondorioz izan.

⁸³ 2012an, %24tik %24,75era emandako aldaketa indarrean sartu baitzen.

ez luke Espainian tributatu beharko munduko beste herrialdeetan lortutakoengatik, Espainiako egoiliarra ez zelako⁸⁴.

Ostera, Cristiano Ronaldo Madrilera lekualdatu aurretik, Espainian bizitzerakoan legez- kontrako onura fiskal bat lortzeko asmotan, 2008ko abenduak 20an bere irudi eskubidearen lagapenaren simulazio bat egin zuen Birjina Britainiar Uharteetan⁸⁵ kokatutako TOLLIN ASSOCIATES LTD sozietateari. Sozietate honen bazkide bakarra Cristiano Ronaldo bera zen. Ondoren, 2008ko abenduak 30ean sozietate honek Cristiano Ronaldoren irudi eskubidearen ustiapena Irlandan kokatutako MULTISPORTS&IMAGE MANAGEMENT LTD eta POLARIS sozietateei lagatu zien. Beraz, azken sozietate hauek izan ziren Ronaldoren irudi eskubidearen ustiapenez arduratu zirenak eta azken finean, lehenengo sozietate horrek bakarrik estalki modura funtzionatzen zuen, Espainiako Zerga-Administrazioari irudi eskubidearen ustiapenetik lortutako benetako diru-sarrerak ezkutatzeko⁸⁶.

2011-2014 ekitaldien artean Espainian sortutako errentak Cristiano Ronaldoren arabera 11.534.917,06 eurokoak izan ziren, baina benetan tarte horretan Espainian lortutako errentak askoz ere altuagoak izan ziren, ia 43 milioi euro izan baitziren. Horrez gain, zerga aitorten horretan, Cristiano Ronaldok TOLLIN ASSOCIATES LTD sozietatearekin burututako kontratuaren ondorioz jasotakoa kapital higigarrien etekin gisara kalifikatu zituen eta ez jarduera ekonomikoen etekin gisara. Honek jokalariai oinarri zergagarria txikitzea baimendu izan dio, izan ere, Ez Egoiliarren gaineko Zergaren 13. artikulua jasotako lotura puntuak txikiagoak dira errenta horiek jarduera ekonomikoen etekin gisara kalifikatzearekin alderatuz⁸⁷.

Ikusi dezakegunez, nahiz eta “*Beckham Legea*”-rekin zerga onura adierazgarriak zituen, antza ez ziren nahikoak, aztertu ditugun gainerako futbolariak bezala paradisu fiskaletara jotzen amaitu baitzuen.

⁸⁴ Ministerio Fiskalak Pozuelo de Alarcón-eko Instrukzioko Epaitegian aurkeztutako Cristiano Ronaldoren aurkako salaketa.

⁸⁵ 1080/1991 ED-aren arabera paradisu fiskala dena.

⁸⁶ Ministerio Fiskalak Pozuelo de Alarcón-eko Instrukzioko Epaitegian aurkeztutako Cristiano Ronaldoren aurkako salaketa.

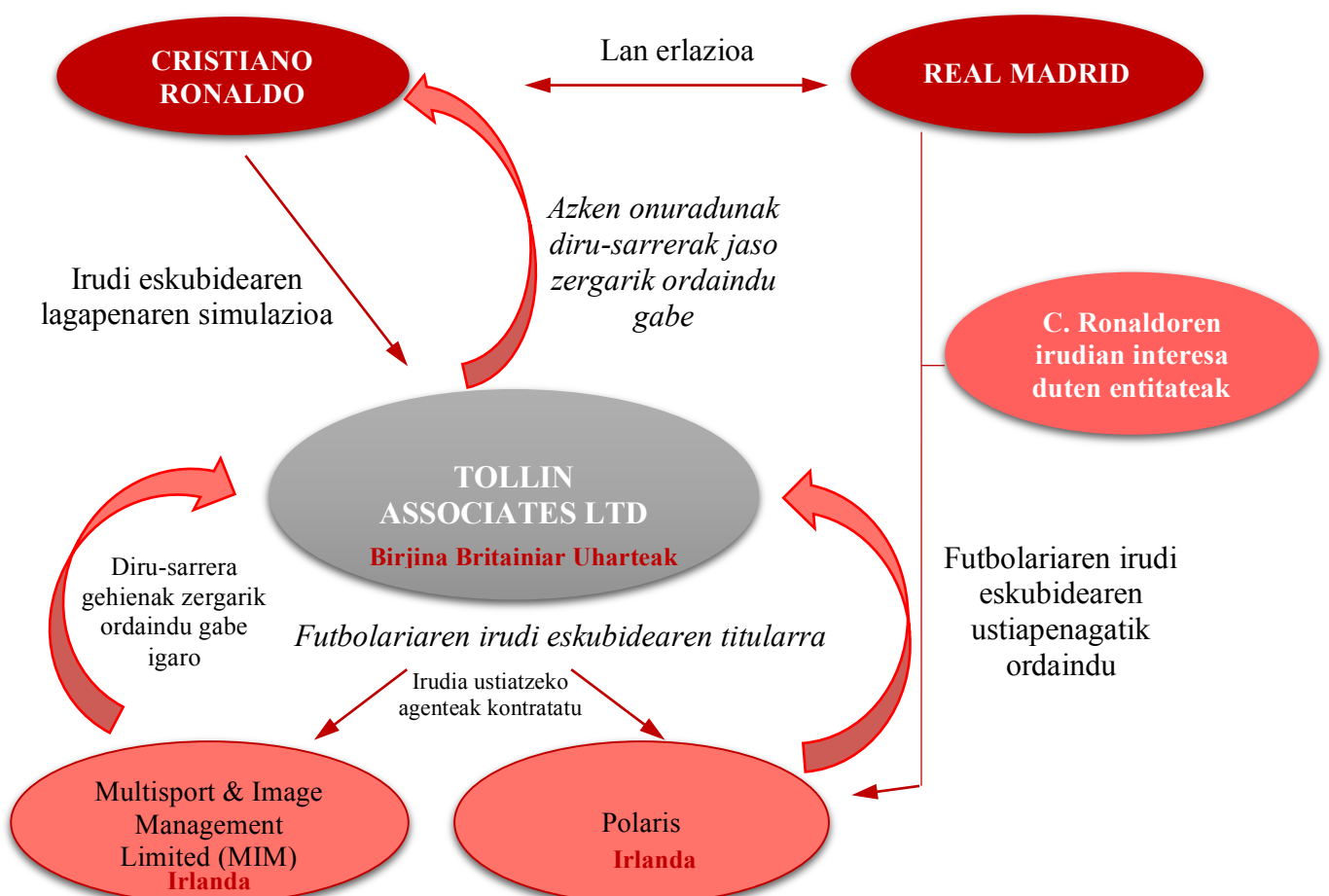
⁸⁷ Ministerio Fiskalak Pozuelo de Alarcón-eko Instrukzioko Epaitegian aurkeztutako Cristiano Ronaldoren aurkako salaketa.

Azaldutako jarduera guzti honekin Cristiano Ronaldok 2011-2014 ekitaldietan Espainiako Ogasunari iruzur egindako kantitatea, guztira, **14.768.897,4 euro** izan zen. Hain zuzen ere, urte horietan ordaintzeari utzitako kantitateak honakoak izan ziren⁸⁸:

- » 2011. urtean = **1.393.906,83 euro**.
- » 2012. urtean = **1.665.304,09 euro**.
- » 2013. urtean = **3.201.266,93 euro**.
- » 2014. urtean = **8.508.419,55 euro**.

Hurrengo eskeman ikusi dezakegun bezala, honakoa izan zen Cristiano Ronaldok erabilitako sozietateen egituraren eskema:

Irudia 7. Cristiano Ronaldoren estrategia.



Iturria: Norberak egina.

⁸⁸ Ministerio Fiskalak Pozuelo de Alarcón-eko Instrukzioko Epaitegian aurkeztutako Cristiano Ronaldoren aurkako salaketa.

Ikusi dugun bezala, futbolari ezberdinen kasuak oso antzekoak dira, hauek erabiltzen dituzten estrategietan sozietateen egitura oso antzekoa dutelako. Are gehiago, Angel Di Mariak eta Cristiano Ronaldok erabilitako sozietate bitartekariak berdinak dira⁸⁹.

Futbolari hauek, orokorrean, paradisu fiskaletan kokatutako enpresekin irudia ustiatzeko eskubidea lagatzeko kontratuak burutzen dituzte, eta azken hauek, zerbitzuen prestaziorako kontratuak sinatzen dituzte komenigarritasun juridikzioa duten herrialdeetako beste sozietate batzuekin, hauek izateko irudi eskubidea ustiatzen dutenak. Horrela, irudi eskubidearen ustiapenetik sortutako diru-sarrerara guztiak futbolariarengana itzuli egiten dira, PFEZ-n zergatu gabe eta ondorioz, zerga-tasa handiagoetatik ihes eginez.

V. ONDORIOAK, SORTUTAKO ARAZOAK ETA ETORKIZUNEN IKERKETA LERROAK.

1. ONDORIOAK.

Gradu Amaierako Lan honetan kirolean zentratu gara, gaur egun honek daukan garrantzia dela eta. Bereziki, kirolen artean, lan honen protagonista futbola izan da. Garrantzi hori arlo praktikoan zein zaletasunean ematen da, osasunarentzat berebizikoa izateaz gain, Espainian futbola kirolik praktikatu eta jarraituenetarikoa baita. Hori dela eta, arlo honetan zergekin emandako arazoak kontuan hartuta, azken aldian pil-pilean egondako gaia izan da. Horretaz baliatuz, lan honen objektua edo helburu nagusia futbolari egoiliarren irudi eskubidearen tributazioa eta zerga-ihesak aztertzea izan da.

Horretarako, irudi eskubidean eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan zentratu gara. Lehenik, futbolari profesionalak eta irudia definituz, eta irudiaren ustiapena nondik datorren kontuan hartuta irudi eskubidearen tributazioan klasifikazio bat burutuz, marko teoriko bat landu da. Eta ondoren, helburu nagusia lortzeko eta kasuen analisisian oinarrituz, marko praktiko baten bitartez lau futbolarien egoerak aztertu dira: Leo Messi, Xabi Alonso, Angel Di Maria eta Cristiano Ronaldo.

Gradu Amaierako Lan honetan ikusi izan dugun bezala, ez dago zalantzarik kirolaren atzetik diru asko dagoela, eta bereziki futbola munduko negozioziorik onenetariko bat dela.

⁸⁹ *Multisports and image management LTD* eta *Polaris*, Irlandan kokatutakoak.

Kirolari profesionalek haien irudi eskubidearen ustiapenetik lortutako neurritz kanpoko diru-sarreraren ondorioz, gero eta ohikoagoa bilakatzen ari da hauek zergak ez ordaintzeko bideak bilatzea, batez ere, paradisu fiskaletan kokatutako sozietateen bitartez, lanean zehar aztertutako adibideekin egiaztatu dugun bezala. Hala ere, kasu honetan, izan daiteke arazo honen oinarria, Espainian zergak ordaintzea saihestea oso erreza dela izatea. Izan ere, irudi eskubidearen ustiapenetik lortutako errentak kalifikatzerako orduan zalantzak sortzen dira eta zalantza horien ondorioz, zergak saihesteko edo gutxitzeko portaerei bidea eman zaie. Hortaz, irudi eskubidearen ustiapenetik lortutako etekinen kalifikazioa egiterako orduan dagoen anbiguotasuna eta kalifikazioaren nahaste hauek aprobetxatuz, futbolariak, futbol taldeak eta sozietateek zergaren progresibotasuna ekiditeko egiturak sortu dituzte, futbolariak, taldeak ustiatutako irudi eskubidetik eratorritako etekinak zeharka jasotzeko, eta horrela zergak gutxitzeko.

Honetan oinarrituta, alegia, zerga-ihesetan oinarrituta, PFEZL-ko 92. artikulua sortu zen, Espainian egoiliarrek diren futbolariak zergak ordaintzea ez saihesteko, baina errealitatean artikulua honek ez du bere helburua lortzen. Horrela ikusi izan dugu aztertutako Leo Messiren kasuan, honek, artikulua honetan ezarritakoa urratu baitzuen. Izan ere, irudi eskubidearen ustiapenaren lagapenaren bitartez lortutako diru-sarrerak, PFEZ-en, kapital higigarrien etekin gisara tributatu beharko zuten, artikulua honek ezarritako baldintzak betetzen baitzuten:

- 92.1.a) artikuluari⁹⁰ dagokionez, Messik lehenik eta behin bere irudi eskubidearen ustiapena lagatzen dio SPORTCONSULTANTS LTD sozietateari, eta ondoren, 2007.urtetik aurrera, JENBRIL S.A. sozietateari. Beraz, lehenengo baldintza betetzen da.
- Bigarren baldintzari dagokionez, 92.1.b) artikuluan⁹¹ ikusi dezakeguna, Messiren eta FC Bartzelonaren artean lan erlazio bat existitzen da eta lehenengoak bigarrenari bere zerbitzuak ematen dizkio, beraz, honakoa ere beteko litzateke.

⁹⁰ 92.1.a) art.: *“Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente”.*

⁹¹ 92.1.b) art.: *“Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral”.*

- Eta azken baldintzari dagokionez, 92.1.c) artikuluan⁹² daukaguna, Messirekin lan erlazioa daukan entitateak, alegia, FC Bartzelonak, lagapen-hartzailearen eskutik (lehenengo SPORTCONSULTANTS LTD eta ondoren JENBRIL S.A.) futbolariaren irudia ustiatzeko eskubidea edo baimena jaso zuen. Horrela, hirugarren baldintza hau ere betez.

Horrez gain, nahiz eta Espainiar Konstituzioko 31. artikulua⁹³ berdintasun, gehikortasun eta konfiska-ezintasun printzipioak sustatzen dituen, zalantzan jarri daiteke hau benetan betetzen dela. Espainiako sistemak, diru-sarrera handiak jasotzen dituztenei kalte egiten die, eta zenbat eta aberatsagoak izan zerga gehiago ordaindu behar izatea argi dagoen arren, Ogasuna honetaz baliatzen da ia futbolarien diru-sarrera erdiak biltzeko. Hori dela eta, ziurrenik gehiegizko biltze horrek zerga-ihesak burutzerara eramaten ditu eta hauek jasotzen dituzten diru-sarreraren kopuruak ikusita, eta etekin horiengatik Espainian zergak ordaintzen ez dituztela, Espainiako biztanleei negatiboki eragiten diela argi dago.

PFEZ-a, Espainiako zerga sisteman diru gehien biltzen duen zerga da. 2017an, Zerga-Agentziak argitaratutako datuen arabera⁹⁴, 77.038 milioi euro bildu zituen. Hala ere, zerga-ihesak emango ez balira, Espainiak zerga horrekin bildutako diru kantitatea handiagoa izango litzateke. Adibidez, futbolari ezberdinek burututako zerga-iheseekin, 2017an emandako datuen arabera⁹⁵, azken urte hauetan 47 milioi euro biltzeari utzi zaio, guk dakigula, seguraski beste hainbeste kasu egongo baitira argira atera ez direnak.

⁹² 92.1.c) art.: “*Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física*”.

⁹³ EK 31. art.: “1. Guztiek, bakoitzaren ahalmen ekonomikoaren arabera, herri-gastuaren euspenean lagunduko dute, berdintasun- eta gehikortasun-printzipioetan oinarrituriko zerga-egituraketa justu baten bitartez, eta horrek, inoiz ere, ez du konfiskatzeko aukerarik izango.

2. Herri-gastuak herri-baliabideen bidezko banaketa egingo du eta horren programazioak zein betearazteak ekonomia- eta eraginkortasun-irizpideak jarraituko ditu.

3. Herri izaerako gizarte- edo ondasun-prestazioak legearen arabera baino ezin ezar daitezke.”

⁹⁴ Agencia Tributaria (2019). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Ejercicio 2017*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 28an: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2017/IRPF.pdf.

⁹⁵ López, V.D. (2017). *La evasión de impuestos de los futbolistas en España se eleva a 47 millones*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 28an: https://cronicaglobal.elespanol.com/deportes/evasion-impuestos-futbolistas-espana-47-millones_92915_102.html.

Horregatik, Zerga-Administrazioak, zerga honetan, zerga-ihesak ekiditeko asmotan frogaketa jarduerak burutzen ditu. Kontuan hartuta gehienbat zerga-ihesak burutzen dituztenak errenta handienak dituzten pertsonak izaten direla, agian komenigarria litzateke PFEZ-aren zerga tasa maximoa murriztea. Nahiz eta zerga tasa murriztuz PFEZ-aren bitartez bildutako diru kantitatea txikiagoa izango litzatekeen, errenta handienak dituzten pertsonak ez zuten zerga-ihesak burutuko edo hauek burutzeko joera txikituko zen, eta ondorioz, tasa maximoa murriztuz galdutako diruarekin konpentsatuta geldituko zen. Alabaina, Leo Messiren kasuan edo Cristiano Ronaldoren kasuan gertatu den bezala, Zerga-Administrazioak zerga-ihesak ekiditeko frogaketa jarduerak burutzen baditu, diru kantitate hain handiak irabazten dituzten pertsonak dagozkien zergak ordaintzen ari ez direla konturatzeko hainbeste urte behar izatea harrizkoa iruditzen zait. Lehenengoaren kasuan hiru urte izan ziren dagozkion zergak ordaindu ez zituela, eta bigarrenaren kasuan, aldiz, lau. Honek zalantzan uzten digu zenbat kasu egon ote daitezkeen oraindik ere Zerga-Administrazioak harrapatu ez dituenak, eta ondorioz, Espainiak zenbat diru galtzen duen errenta handienak dituztenen eskutik.

Ausartuko nintzateke Espainiako zerga-sistema honek berdintasuna bermatzen ez duela esatera, izan ere, justizia oraindik ere sozietatearen presioaren beldur da. Horrela ikusi izan genuen 2016an Leo Messiren kasuaren ahozko epaiketan, eta 2019ko urtarrilak 22an Cristiano Ronaldo Fiskaltzarekin adostutako akordioa sinatzera joan zenean. Hauek, delitu bat burutu izan ez balute bezala, epaitegietan irribarre batekin aurkeztu eta bertaratutako haien futboleko jarraitzaileek heroiak izango balira bezala jasotzen dituzte, sinadurak eta guzti eskatuz. Hori gutxi balitz, sare sozialetan sortutako mugimenduak ere izan ditugu *“Todos somos Messi”* edo *“Messi estamos contigo”* bezalako adierazpenekin. Baina ezer gutxi espero dezakegu jarraitzaile amorratuetatik eta Espainiako La Liga-ko futbolarietatik, bere lehendakariak 2018an Cristiano Ronaldo Italiako futbol talde batera joan izana Ogasunari leporatzen dionean. Javier Tebas, aipatutako La Liga-ko lehendakaria, milioi asko dituzten futbolari zergak ordaintzera behartzeaz kexatu egiten da eta honek, Espainian jasotako tratu fiskalagatik Cristiano Ronaldo Italiara joan zela argudiatzen du.

Ez dugu ahaztu behar delitu baten aurrean gaudela, Zigor Kodeko 305. artikulua⁹⁶ adierazten duen bezala, iruzur egindako diru-kantitateak 120.000 euro baino handiagoak direlako. Futbolarietara ondo ateratzen zaie urteetan zehar zerga-iruzurra burutzea, azken finean, futbolari gehienak Fiskaltzarekin sinatutako akordioetan iruzurtutakoa bueltatu, isun zigorra ordaindu eta berriro ere haien bizitza normaletara bueltatzen baitira, kartzela zapaltzeko ideia guztiz baztertuta utziz. Eta zorte pixka batekin, agian ez dituzte harrapatzen ere ez. Hain zentzuzkoak ez diren irtenbideak eskainiz, justiziak futbolarietara arazoetan sartu nahi ez duela ematen du. Akordioetatik ari gara, Ogasunak haiekin negoziatzen du, beste edozein hiritarrekin ikusiko ez duguna. Milioika euro ordaintzeari utzi, eta Ogasunarekin negoziatu ostean, Fiskaltzarekin akordioak sinatu eta ezer gertatu ez balitz bezala jokatzeko dute.

Non gelditzen da hemen 2003ko abenduak 17ko 58/2003 Zergaren Lege Orokorraren 18. artikulua? Artikulu honen arabera, *“el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa”*. Zerga-kreditua erabiltzeko moduan ez egoteak, beraz, Ogasunak zerga-kredituarekin nahi duena ezin duela egin esan nahi du. Hortaz, ezingo du adibidez zorra barkatu, salbu legeak aurreikusitako kasuetan⁹⁷. Egoera honetan, Ogasunak futbolarietara negoziatzen duela aurkitzen dugu, baina diru hori ez da Ogasunarena. Diru hori Estatu oso batena da eta Ogasunak bere dirua izango balitz bezala futbolarietara negoziatzen du.

Justiziaren papera horrelakoa izaten jarraitzen duen bitartean, futbolariak zergak ordaintzea saihesteko bideak izaten jarraituko dute. Bitartean, gainerako biztanleek, alderatu ezin daitezkeen errentekin, itota bada ere, zergen azken zentimora arte ordaindu

⁹⁶ ZK 305.art.: *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.*

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años”.

⁹⁷ 58/2003 Legearen 75. artikulua adierazten duen bezala: *“Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen”.*

behar dugularik. Albert Einstein-ek esaten zuen bezala “*dar ejemplo no es la principal manera de influir sobre los demás; es la única manera*” eta futbolari hauek emandako ereduak, zoritxarrez, eragina daukate heroi bezala dituzten etorkizuneko gazte askotan.

Eta heroiez hitz egiterako orduan beste galdera bat etortzen zaigu burura... Espainiako biztanle askok etorkinak gorroto dituzte, edo etorkin txiroak? Lanean aztertutako futbolari gehienak etorkinak baitira. Argi dago gizarte honetako esparru guztietan asko daukagula egiteko, are gehiago hausnartzeko, eta hortik hastea ezinbestekoa bihurtzen da, aporofobia, xenofobia eta desberdintasun sozial eta ekonomikoek emandako abantailak desagertu daitezen.

2. SORTUTAKO ARAZOAK.

Gradu Amaierako Lan honetan lanean egondako hilabete hauetan Internetaren eta Euskal Herriko Unibertsitateko liburutegiak gure esku jarritako plataformetako aldizkari, liburu, lege zein epaien laguntza izan dut. Alabaina, futbolarien kasuen inguruko datuak bilatzerako orduan zenbait muga aurkitu ditut, batez ere, Euskal Herriko kasu bat izanda (Xabi Alonsorena) hau gehiago lantzea gustatuko litzaidakeen arren, oso datu gutxi daudelako.

Gradu Amaierako Lan honek futbolari egoiliarren irudi eskubidearen tributazioaren eta zerga-ihesen inguruko ikuspuntu hurbil bat izaten lagundu digula uste dut, hala ere, epe berdinean Gradu Amaierako bi Lan egin behar izateak lan handia dakarrela aipatu beharra dago. Dena den, honek ere bere alde positiboa izan du, sinergiak aprobeztatzea posiblea izan delako eta hori oso aberasgarria izan delako.

3. ETORKIZUNeko IKERKETA LERROAK.

Edozein ikerketa lanek, landutako gaiaren inguruko zalantzak argitzen laguntzen digu, baina aldi berean galdera berriak, ideia berriak edota lan egiteko bide berriak sortarazten ditu. Horregatik, atal honetan, interesgarriak izan daitezkeen etorkizuneko ikerketa lerroak aurkezten dira.

Futboleko zein Finantza Zuzenbidean daukadan interesa dela eta, hainbat galdera etorri zaizkit burura eta ondorioz, etorkizuneko ikerketa lerro berri horiek galdera gisara planteatuko ditut:

- PFEZ-aren zerga tasa maximoa murriztuko balitz, zeintzuk izango liratekeen honek izandako ondorioak?

- Tasa murriztuz, errenta handienak dituzten pertsonak zerga-ihesak ez burutzea lortuko litzateke?
- Zerga-ihesak ez burutzea lortuko ez balitz, gutxienez hauek burutzeko joera txikituko litzateke?
- Futbol eremutik kanpo zein neurritan ematen dira zerga-ihes hauek?
- Zein izan daiteke hau ekiditeko beste bide eraginkor bat?

Ez litzateke propioa izango lan hau merezi dutenei eskerrak eman gabe amaitzea, eta lerro labur hauek pertsona horiei eskaini nahi dizkiet.

Eskerrak, lehenik eta behin, eta arlo hertsiki pertsonalean, gurasoei eta nebari. Sei urte hauetan hor egoteagatik eta momentu gogorrenetan indarrak eman izanagatik.

Eta bigarrenik, arlo akademikoan, Irune Suberbiola Garbizuri, lan honetan zehar nire tutorea izan denari, bere baldintzarik gabeko berotasuna eta pazientziagatik. Betiko eskerrak eman, bai lan honetan lagundutakoagatik eta bai irakasle bezala urte hauetan irakatsitakoagatik.

VI. INFORMAZIO ITURRIAK.

ARAUDIA

- Espainiako Konstituzioa.
- 1/1982 ohorearen, intimitate pertsonalaren eta familiarraren eta irudi propioaren eskubidearen babes zibilerako LO.
- 1006/1985 ED, ekainak 26koa, zeinaren bitartez kirolari profesionalen lan erlazio berezia arautzen den.
- 1080/1991 ED, uztailak 5ekoa, 17/1991 Legeko 2. artikuluko eta 31/1990 Legeko 62. artikuluko estatu edo lurraldeak zehazten dituen.
- 13/1996 Legea, abenduak 30ekoa, neurri fiskal, administratibo eta ordena sozialei buruzkoa.
- 58/2003, abenduak 17koa, Zergaren Lege Orokorra.
- 35/2006 Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Legea.
- 439/2007 ED, martxoak 30ekoa, zeinaren bitartez Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen den.
- 13/2013 Foru Araua, abenduak 5ekoa, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoa.

BESTELAKOAK

- Ministerio Fiskalak Gavá-ko Guardiako Epaitegian aurkeztutako Leo Messi-ren kontrako kereila.
- Ministerio Fiskalak Pozuelo de Alarcón-eko Instrukzioko Epaitegian aurkeztutako Cristiano Ronaldoren aurkako salaketa.

BIBLIOGRAFIA

- Castro Salmerón, P. (2016). *La tributación por los derechos de imagen de deportistas y otros profesionales*. Txostena. Bartzelona.
- Cobos Gómez, J.M. (2017). A vueltas con la fiscalidad de los derechos de imagen: Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 15 de julio de 2016. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 54. Zenb., 545-547.
- Macho Pérez, A.B. (2005). *El principio de irretroactividad en derecho tributario*. Doktorego tesia. Bartzelona.

- Martín Moro, M. (2012). *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Doktorego tesia. Madril.
- Morón Pérez, C. (2015). La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (análisis de algunos casos recientes). *Revistas UM*, Vol.33 1. Zenb., 1-29.
- Pina Sánchez, C. (2015). La utilización de la imagen de los deportistas en la industria de la moda. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 47. Zenb., 539-541.
- Rodríguez Tortosa, A., De La Plata Caballero, N., Oliver García E., Carreira Lorenzo L. eta Aparicio García, M.M. (2015). Derechos de imagen sobre los deportistas menores de edad. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 46. Zenb., 299-333.
- Sala Galvañ, G. eta Machancoses García, E. (2017). *La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales*. Palomar Olmeda, A. (Ed.), Derecho del deporte profesional-en (619-690 or.). Nafarroa: Aranzadi.
- Toribio Bernárdez, L.F. (2018). *La trayectoria del futbolista Radamel Falcao como caso de estudio para poner a prueba las reglas de determinación de la residencia fiscal*. Merino Jara, I. eta Suberbiola Garbizu, I. (Eds.), La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional-en. Madril: Wolters Kluwer.
- Vaquera García, A. (2018). Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales. *Revista Nueva Fiscalidad*, 3. Zenb., 119-147.

EPAIAK

- 231/1988 KAE, 1988ko abenduak 2koa.
- 99/1994 KAE, 1994ko apirilak 11koa.
- 81/2001 KAE, 2001eko martxoak 26koa.
- 665/2006 AGE, Zibileko 1. Sala, 2006ko ekainak 29koa.
- 1184/2008 AGE, Zibileko 1. Sala, 2008ko abenduak 3koa.
- 3172/2012 AGE, 3. Sala, 2012ko martxoak 28koa (2896/2008 Kasazio Errekurtsoa).
- 6931/2012 AGE, 3. Sala, 2012ko urriak 11koa (3278/2009 Kasazio Errekurtsoa).
- 933/2013 AGE, 2013ko otsailak 28koa (2773/2010 Kasazio Errekurtsoa).

- 2016ko uztailak 5eko Bartzelonako Probintzia Auzitegiko Epaia, 110/15 Prozedura Laburtua.
- 374/2017 AGE, 2017ko maiatzak 24koa.

WEB ORRIALDEAK

- ABC Deportes (2019). *La larga lista de sentencias por fraude de los futbolistas*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 24an: https://www.abc.es/deportes/futbol/abci-otros-casos-fraude-espana-201901230227_noticia.html.
- Agencia Tributaria (2019). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Ejercicio 2017*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 28an: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2017/I_RPF.pdf.
- Cendoj (2019). Azken kontsulta, 2019ko otsailak 8an: <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>.
- EFE (2018). *La Audiencia de Madrid reabre la investigación a Xabi Alonso por fraude fiscal*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 16an: <https://www.efe.com/efe/espana/deportes/la-audiencia-de-madrid-reabre-investigacion-a-xabi-alonso-por-fraude-fiscal/10006-3492256>.
- LFP (2017). *La Liga-ko memoria*. Azken kontsulta, 2018ko irailak 24an: <https://www.laliga.es/lfp/memorias>.
- López, V.D. (2017). *La evasión de impuestos de los futbolistas en España se eleva a 47 millones*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 28an: https://cronicaglobal.elespanol.com/deportes/evasion-impuestos-futbolistas-espana-47-millones_92915_102.html.
- Méndez, R. (2016). *Di María acepta pagar dos millones para cerrar su causa penal con Hacienda*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 16an: https://www.elconfidencial.com/espana/2016-12-21/di-maria-acepta-pagar-dos-millones-cerrar-causa-penal-hacienda_1307118/.

- Méndez, R. (2017). *Di María pacta con la fiscalía pagar dos millones y un año y 4 meses de cárcel*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 16an: https://www.elconfidencial.com/espana/2017-06-21/di-maria-pacto-fiscal-derechos-de-imagen-un-ano-de-carcel-dos-millones_1402985/.
- Méndez, R. (2018). *Hacienda pide ocho años de cárcel para Xabi Alonso por delito fiscal con la publicidad*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 16an: https://www.elconfidencial.com/espana/2018-03-15/hacienda-delito-fraude-fiscal-xabi-alonso-derechos-imagen-8anos_1535637/.
- Merino, I. eta Suberbiola, I. (2018). *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Azken kontsulta, urtarrilak 30ean: <https://tienda.wolterskluwer.es/p/la-problematica-de-la-residencia-fiscal-desde-una-perspectiva-interna-e-internacional>.
- Naranjo, E. (2019). *Cristiano Ronaldo acepta la condena y Xabi Alonso dice que va a “seguir hasta el final”*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 22an: <http://www.expansion.com/directivos/deporte-negocio/2019/01/22/5c46bcb522601d5f788b4615.html>
- Rico, F. (2018). *Jugadores y entrenadores que han tenido problemas fiscales en España*. Azken kontsulta, 2019ko urtarrilak 16an: <https://www.goal.com/es/noticias/jugadores-y-entrenadores-que-han-tenido-problemas-fiscales/buauhzbxfhhjligwbifzj7yi4>.