


TESIS DOCTORAL

AÑO 2020



**RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA
EN EL ÁMBITO DEL FÚTBOL
(CONFIGURACIÓN E INCIDENCIA SOBRE
RIESGOS EN MATERIA FISCAL Y PENAL,
INCLUYENDO LAS RELACIONES DE LAS
ENTIDADES CON LOS FUTBOLISTAS)**

RAÚL LÓPEZ MARTÍNEZ

**PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO Y
CIENCIAS SOCIALES**

**DIRECTOR: DR. D. PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)**

A la gente a la que quiero y que me quiere, en especial a mis padres
y a mi tía Rosa (Q.E.P.D.)

A mi Director de Tesis y a la memoria de D. Manuel Ramírez Jiménez



Imagen: "Seminaristas jugando al fútbol" (Ramón Masats, 1959)

ÍNDICE

TABLA DE ABREVIATURAS	10
INTRODUCCIÓN	12
I. Justificación y objetivos.....	12
II. Revisión de la literatura.	28
III. Metodología	57
IV. Estructura del trabajo.....	66
PRIMERA PARTE	69
CAPÍTULO PRIMERO: LA RESPONSABILIDAD SOCIAL: GÉNESIS, EVOLUCIÓN Y TENDENCIAS	69
I. Génesis: aproximación histórica al concepto.....	69
A. De la Antigüedad a los principios del siglo XX: la corriente filosófica de la ética	70
1. Las raíces de la corriente de la ética empresarial.....	72
2. El protestantismo y la difusión de los principios éticos	73
B. La responsabilidad social empresarial y el <i>crack</i> de 1929.....	76
1. Las luchas de poder: el “proceso Ford vs. Dodge”.....	77
2. La proliferación del discurso de gestión a favor de la responsabilidad social.	78
C. Los años treinta: el “debate Berle-Dodd”	79
D. Los años cincuenta	83
1. La transformación de la función del empresario en Estados Unidos	84
2. Howard Bowen: el “padre” de la responsabilidad social empresarial.....	85
E. El rechazo al concepto de responsabilidad social empresarial ..	87
1. Theodore Levitt.....	87
2. Milton Friedman	88
II. Evolución: los fundamentos teóricos de la responsabilidad social.....	89
A. Sus diferentes enfoques.....	89
1. CSR1: el concepto puro de responsabilidad social.....	90
2. CSR2: la responsabilidad social como capacidad de respuesta y sensibilidad hacia las necesidades sociales.....	94

3. CSR3: la responsabilidad moral.....	95
4. CSR4: la responsabilidad racional.....	96
B. De la responsabilidad social empresarial al desempeño social.	97
1. El modelo de Carroll.....	98
2. El modelo de Wartick y Cochran.....	100
3. El modelo de Wood.....	100
C. La teoría de los <i>stakeholders</i> o de los grupos de interés	102
1. Concepto de grupos de interés	104
2. Clases de grupos de interés	105
3. Las dimensiones de la teoría de los grupos de interés	108
4. Crítica a la teoría de los grupos de interés.....	109
D. La responsabilidad social y el gobierno corporativo.....	110
E. Los programas de cumplimiento: un paso más en la mejora de la gestión de las entidades	116
F. La responsabilidad social y la responsabilidad fiscal.....	123
1. Planteamiento.....	123
2. El <i>compliance</i> financiero: la UNE 19602.....	129
III. Tendencias: ¿hacia dónde se dirige el concepto de responsabilidad social?	136
IV. El marco normativo de la responsabilidad social.....	149
A. Instrumentos internacionales de responsabilidad social.....	154
1. La ONU y la Agenda 2030.....	154
2. Iniciativas de responsabilidad social en Europa	160
3. Los estándares de responsabilidad social	163
a) La Norma AA 1000 AS.....	163
b) Las Normas ISO.....	163
c) SA8000	164
d) GRI.....	165
B. La responsabilidad social en España	167
CAPÍTULO SEGUNDO: EL FÚTBOL COMO OBJETO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL	174
I. El fútbol: su conversión en una actividad económica y mercantil.....	176
A. Sus orígenes y evolución.....	178
B. El fútbol en España	186
C. Los actores del fútbol.....	200

1. A nivel internacional.....	200
a) FIFA.....	200
b) IFAB.....	202
c) UEFA.....	202
d) ECA.....	203
2. A nivel nacional.....	203
a) CSD.....	203
b) RFEF.....	204
c) FASFE.....	205
d) LaLiga.....	205
e) AFE.....	207
f) Los clubes.....	207

II. El fútbol: su vertiente social y responsable215

A. Los clubes y sus grupos de interés 222

1. Planteamiento.....	222
2. Hipótesis: aplicación de la teoría de los grupos de interés al fútbol.....	225
a) La teoría de las partes interesadas.....	225
b) La teoría de la agencia.....	227

B. Políticas de responsabilidad social más destacadas llevadas a cabo por las instituciones del fútbol internacional 231

1. FIFA.....	231
2. UEFA.....	236
3. ECA.....	242

C. Principales políticas de responsabilidad social llevadas a cabo en el fútbol español: en especial, los clubes 242

1. CSD.....	242
2. RFEF.....	245
3. AFE.....	248
4. LaLiga.....	249
a) Los programas de cumplimiento en los clubes del fútbol español.....	252
a´) Introducción y estado de la cuestión.....	252
b´) Configuración de los programas de cumplimiento como instrumentos de exención de la responsabilidad penal de los clubes de fútbol.....	256
c´) Implantación de los programas de cumplimiento en los clubes.....	258
d´) Diversas resoluciones en relación con la responsabilidad penal de las personas jurídicas y la figura del compliance en el fútbol.....	264
b) Normas antiblanqueo y fútbol profesional.....	274
a´) Introducción.....	274
b´) Concepto.....	276
c´) Principales canales utilizados para el blanqueo.....	277
d´) La lucha contra el blanqueo de capitales: su regulación en España.....	278
e´) El problema de las apuestas.....	288
5. ¿Cómo desarrollan los clubes de fútbol españoles su responsabilidad social?.....	294
6. Configuración jurídica y diferentes formas de afrontar la responsabilidad social en los clubes del fútbol mundial: análisis comparado.....	308
a) Italia.....	308
b) Francia.....	312
c) Inglaterra.....	315

d) Alemania.....	318
e) Sudamérica: Brasil y Argentina	321
f) Otros mercados: China, Estados Unidos y Japón	323
D. Propuesta metodológica de mejora en relación con la responsabilidad social de los clubes de fútbol.....	328
1. Propuesta de mejora 1: los ODS como parte de la estrategia de responsabilidad social de los clubes.....	339
2. Propuesta de mejora 2: la integración voluntaria de las disposiciones de la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, sobre aspectos no financieros y diversidad	347
3. A modo de síntesis.....	352
SEGUNDA PARTE: ANÁLISIS DE PROBLEMAS JURÍDICO-FISCALES CONCRETOS EN RELACIÓN CON EL FÚTBOL Y SU IMPLICACIÓN CON LA RESPONSABILIDAD SOCIAL	365
I. Introducción: las obligaciones fiscales de los clubes y los futbolistas en España	365
II. Fiscalidad de los derechos de imagen: gestión y cumplimiento de la vigilancia debida por parte de los clubes	375
A. El derecho a la propia imagen	378
1. Los conceptos de "imagen" y de "derecho de imagen".....	378
2. Su regulación	382
3. ¿Posee el futbolista profesional derecho a su propia imagen?.....	386
B. Tratamiento de los derechos de imagen de los futbolistas en Derecho español: en concreto, la tributación por el IRPF	390
1. Evolución de la normativa tributaria de los derechos de imagen	393
a) Antecedentes.....	393
b) Regulación vigente.....	397
2. La determinación del tipo de rendimiento.....	398
a) Los rendimientos del trabajo derivados de la práctica deportiva.....	398
b) La calificación como rendimientos del capital mobiliario.....	400
c) Los rendimientos de actividades económicas.....	401
d) Desarrollo de la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen.....	402
e) Breve apunte final.....	412
C. La posible responsabilidad de los clubes por las prácticas tributarias irregulares de los jugadores y análisis de sus consecuencias.....	414
D. La proliferación de los delitos fiscales en el mundo del fútbol	419

1. El "caso Neymar".	421
2. El "caso Messi".	422
3. El "caso Cristiano Ronaldo".	432
4. El "caso Ricky Rubio".	436
E. Propuestas de mejora	437
III. El régimen de impatriados y el fútbol profesional	440
A. Contextualización y fundamento del régimen de impatriados.	440
B. El régimen de impatriados en la actualidad	449
C. Breve referencia al régimen de trabajadores desplazados al País Vasco	451
D. Los deportistas expatriados	455
E. Valoraciones conclusivas y perspectivas de futuro	456
IV. Control de los pagos efectuados por los clubes a los agentes de futbolistas en concepto de comisión por operaciones de traspaso de jugadores	462
A. Introducción	462
B. El contrato de mediación: concepto, naturaleza jurídica y regulación	464
C. Régimen en Derecho fiscal español, con especial referencia a las operaciones de comisión de los agentes de deportistas	469
D. Algunas interpretaciones jurisprudenciales en relación con la función de los agentes de futbolistas	477
V. Las ayudas de Estado a los clubes de fútbol	479
A. Introducción: antecedentes de las ayudas públicas al fútbol español	479
B. Concepto y problemas que se pueden plantear	489
1. El Derecho de la Unión Europea y el deporte, en especial el fútbol	489
2. Concepto de ayudas de Estado	491
3. Taxonomía de los procedimientos relativos a ayudas de Estado en relación con los clubes del fútbol español	495
4. Los aplazamientos y la lista de deudores prevista en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria	505
a) La implantación de la lista de deudores con Hacienda.	505

b) La lista de deudores y los problemas suscitados en atención a la protección de datos de carácter personal.....	507
c) La inclusión de los clubes de fútbol en la lista de deudores del artículo 95 bis de la Ley 58/2003.	511
d) El aplazamiento de las deudas tributarias de los clubes.	513
CONCLUSIONES.....	516
Primera.....	516
Segunda	519
Tercera	521
Cuarta	523
Quinta	528
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	533
ANEXO I: ÍNDICE DE FIGURAS	564
ANEXO II: ÍNDICE JURISPRUDENCIAL Y RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS	566
Jurisprudencia.....	566
Resoluciones Económico-Administrativas.....	575

TABLA DE ABREVIATURAS

AA10000	AccountAbility's AA1000
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AENOR	Asociación Española de Normalización y Certificación
AFC	Confederación Asiática de Fútbol
AFE	Asociación de Futbolistas Españoles
ASG	Criterios Ambientales, Sociales y de Gobierno Corporativo
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CAF	Confederación Africana de Fútbol
CE	Constitución Española
CED	Comité para el Desarrollo Económico
CERSE	Consejo Estatal Responsabilidad Social de las Empresas
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CONMEBOL	Confederación Sudamericana de Fútbol
CONCACAF	Confederación de Norteamérica, Centroamérica y Caribe de Fútbol
CP	Código Penal
CSD	Consejo Superior de Deportes
CSR1	Corporate Social Responsibility 1
CSR2	Corporate Social Responsibility 2
CSR3	Corporate Social Responsibility 3
CSR4	Corporate Social Responsibility 4
d.C.	después de Cristo
DAFO	Debiidades, Amenazas, Forlatezas y Oportunidades
DGT	Dirección General de Tributos
DIRCOM	Director de Comunicación
DIRSE	Director de Responsabilidad Social Empresarial
DJSI	Dow Jones Index
ECA	European Club Associatio
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE
EERSE	Estrategia Española de Responsabilidad Social de las Empresas
EPAS	Enlarged Partial Agreement on Sport
ESI	Ethibel Sustainability Index
FA	Football Association
FASFE	Federación de Accionistas y Socios del Fútbol Español
FGE	Fiscalía General del Estado
FIFA	Fédération Internationale de Football Association
FTSE	Financial Times Stock Exchange
GAFI	Grupo de Accion Financiera Internacional
GAFISUD	Grupo de Acción Financiera de Sudamérica
GRI	Global Reporting Initiative
IFAB	International Assotiation Football Board
INFUT	Índice de Transparencia del Fútbol Español
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISO	International Organization for Standardization

IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
KPI	Key Performance Indicator
LD	Ley del Deporte
LFP	Liga de Fútbol Profesional
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LSC	Ley de Sociedades de Capital
MLS	Major Soccer League
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NO-DO	Noticiarios y Documentales
OCDE	Organización para Cooperación y Desarrollo Económicos
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
OFC	Confederación de Fútbol de Oceanía
ONU	Organización de Naciones Unidas
PIB	Producto Interior Bruto
PSG	Paris Saint-Germain
REMAS	Reglamento Comunitario de Ecogestión y Ecoauditoría
RD	Real Decreto
RFEF	Real Federación Española de Fútbol
RIRPF	Reglamento Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
RSC	Responsabilidad Social Corporativa
RSE	Responsabilidad Social Empresarial
SA8000	Social Accountability 8000
SAD	Sociedad Anónima Deportiva
SBC	Soft Budget Constraint
SEPBLAC	Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias
SGE21	Sistema de Gestión Ética y Socialmente Responsable
TBL	Triple Bottom Line
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TGSS	Tesorería General de la Seguridad Social
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UEFA	Union des Associations Européennes de Football
UNE	Una Norma Española
UNED	Universidad Nacional de Educación a Distancia
UNESCO	Organización de Naciones Unidas para Educación, Ciencia y Cultura
UNICEF	Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia

INTRODUCCIÓN

I. Justificación y objetivos. El deporte constituye uno de los puntales básicos de las sociedades modernas, de tal forma que ha impregnado el tejido social en su doble perspectiva de mera actividad física que practican diariamente millones de personas en todo el mundo o como espectáculo en el que confluyen todo tipo de intereses.

Los poderes públicos no han sido ajenos a esta realidad y, en su afán por complacer a una población a la que identifican con potenciales electores a los que deben mantener satisfechos, se han preocupado de tutelar la actividad deportiva en una reinterpretación moderna de la política romana del *panem et circenses*¹.

En España, situando cronológicamente la cuestión en el momento de promulgarse la Constitución de 1978 (CE), se percibió ese interés público y el resultado fue la inclusión en la Carta Magna de una referencia a este tema dentro del Título I, relativo a los derechos y deberes fundamentales. En concreto, el artículo 43,3 recogía la obligación que los poderes públicos tenían de fomentar la educación física y el deporte. Dicho mandato se insertaba dentro de los principios rectores de la política económica y social, lo que nos ofrece una idea de la importancia que se le atribuía. Así pues, en nuestro país, siguiendo la tendencia de las legislaciones más avanzadas, las diferentes Administraciones Públicas han sido sensibles a las

¹ *Panem et circenses*: pan y circo. Política seguida en la Roma imperial, en la que, a fin de mantener el control social, se organizaban Juegos y se repartían alimentos gratuitos a la población.

necesidades deportivas de la sociedad, imponiendo un mínimo de formas de organización o encauzamiento del fenómeno deportivo².

Con independencia de las vicisitudes legislativas que se han producido después, algunas de las cuales veremos a lo largo de estas páginas, lo realmente interesante para este estudio es la posible influencia que ese marasmo legislativo ha tenido para el mundo del deporte y para sus estructuras de gobierno, especialmente para el fútbol, considerado una de las actividades con más repercusión y trascendencia a todos los niveles.

Ese noble arte de dar patadas a un balón y tratar de introducirlo en la portería rival llamado *football* que los trabajadores ingleses que desempeñaban su labor en las minas onubenses de Río Tinto e importaron a nuestro país a finales del siglo XIX, puede ser entendido desde diferentes perspectivas, que van la meramente deportiva, en el sentido de considerarse una actividad que practican cotidianamente millones de personas, a la del puro entretenimiento, como una distracción o esparcimiento que sirve para dar rienda suelta a las preocupaciones cotidianas, a la par que una sensación de orgullo y ligazón a un equipo y a todo lo que ello representa.

Sin embargo, conforme avanzó el siglo XX, lo que era una mera competición atlética en la que muchas veces no había otra cosa en juego que la salvaguarda del honor patrio o local³, se fue convirtiendo en un espectáculo donde confluían intereses subyacentes, y en muchas ocasiones espurios, que nada tenían que ver con su concepción inicial. En los últimos años, siguiendo una tendencia ya

² Cfr. A. PALOMAR OLMEDA, *Las transformaciones del deporte y su repercusión en su ordenamiento jurídico*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2014, pág. 19.

³ Cfr. J. SHULMAN, "The Last Genuine Local Team: Athletic Bilbao Surviving in the Spanish League", *Dialogues@RU Journal*, Vol. 3, 2004, págs. 58-59.

iniciada a finales del siglo XX, su importancia y difusión ha aumentado de una manera exponencial, dando paso a aspectos de un marcado cariz económico, político o ideológico que han dejado atrás aquellos primigenios principios de bonhomía, caballerosidad y rivalidad deportiva, por lo que se hizo necesario el establecimiento de unos mínimos en los que se desarrollaran dichos intereses.

En nuestro país, el fútbol siempre ha tenido una gran difusión social que, sin embargo, no venía acompañada de una regulación específica al respecto, lo que propició que, hasta la aprobación de la Ley del Deporte de 1990 (LD), por otro lado de carácter genérico y no orientada concretamente al balompié, prácticamente no se distinguiera el régimen aplicable a un gran club que tomara parte en una competición profesional de uno meramente aficionado. Además, la sensación de desorden en que parecía haberse instalado el mundo del fútbol, con una deuda que crecía sin control, dirigentes a los que no se les exigía responsabilidad salvo en casos extremos u opacidad en la gestión daba la sensación de constituir un mundo en el que todo valía y que vivía al margen del resto de la sociedad, amparándose en la eterna excusa de ser una diversión de la que no podía verse privado el pueblo.

Como decimos, la Ley del Deporte intentó paliar esta situación, de forma que estableció la exigencia a los clubes deportivos que participaran en competiciones profesionales de convertirse en una suerte de sociedades mercantiles especiales, las Sociedades Anónimas Deportivas (en lo sucesivo, SAD), con las que se pretendía acabar con la situación de permanente endeudamiento en que vivía sumido este deporte. Con independencia de las circunstancias concretas que veremos más tarde, esto constituyó un punto de inflexión para todo este proceso ya que, lejos de ser la solución del problema, lo que hizo fue agravarlo, pues los clubes no sólo fueron

incapaces de enjugar sus deudas con el dinero procedente de los Planes de Saneamiento aprobados por el Gobierno y por la recapitalización, sino que al verse liberados de la pesada carga anterior y con nuevos ingresos derivados de la suscripción de contratos televisivos que les reportaron pingües beneficios, siguieron sumidos en una descontrolada espiral de gasto viendo disparada su deuda hasta alcanzar cantidades insostenibles y llegando en algunos casos a la desaparición por la notoria incapacidad de sus dirigentes para hacer frente a esta situación⁴.

Lo anterior hizo que el foco se trasladase del verde a los despachos y que la gestión de entidades deportivas, que había vivido en muchas ocasiones de espaldas a la realidad, fuese puesta en evidencia al no haberse ajustado a unos cánones mínimos de rigor y seriedad. Por este motivo, se alzaron voces críticas con el modelo de SAD⁵, abogando por su desaparición y optando por otras formas jurídicas, como las fundaciones o, cuando menos, que se afrontase una profunda reforma del deporte profesional español⁶. Sin embargo, y esto es un de los aspectos que se defiende en esta Tesis, la solución no pasaba por ahí, sino por la asunción por los clubes de prácticas de responsabilidad social y de sistemas de gobierno corporativo basados en unos mínimos estándares éticos y de filosofía moral, como

⁴ Cfr. J.M. GAY DE LIÉBANA, *España se escribe con E de endeudamiento*, Deusto, Bilbao, 2012, págs.. 382-383.

⁵ Cfr. G. CAMUÑAS SOLÍS, "Las sociedades anónimas deportivas, un gran fracaso", en www.lavidaenrojiblanco.com, 11 de noviembre de 2008 (último acceso: marzo de 2019).

⁶ Cfr. E. GARCÍA SILVERO, "La reforma normativa para afrontar la crisis económica en el deporte profesional: muerto el perro se acabó la rabia", en *La reforma del régimen jurídico del deporte profesional*, coord. por A. Millán Garrido, 2010, págs. 135-152.

empresas ciudadanas que son, obligadas a contribuir a la transformación hacia mejor de las sociedades⁷.

Sostenibilidad, ética, transparencia, buen gobierno y responsabilidad social son términos relativamente recientes que han obtenido un importante eco mediático. La crisis económica acaecida a finales de la primera década de los años dos mil acentuó esa percepción⁸. De repente, la sociedad y, lo que es más importante, los poderes públicos repararon en ellos, pese a que hacía tiempo que estaban ahí, para justificar determinadas actuaciones y construir un nuevo sistema cimentado en la ética y la transparencia, pues el régimen imperante no puede funcionar sin confianza y es preciso insuflársela de algún modo. Las empresas se insertan en sociedades en permanente cambio y uno de los más importantes de los últimos tiempos es el del código de valores de los ciudadanos, que demandan comportamientos más responsables. Las organizaciones actúan como motores de las sociedades modernas y deben dar ejemplo con sus acciones para que la sociedad las legitime, y es aquí donde dichos principios juegan un papel decisivo. La responsabilidad social se considera la forma más rica de entender las relaciones entre la empresa y su entorno⁹ y se ha trasladado de la periferia organizacional al corazón del sistema.

Todo ello debe ser aplicable al ámbito deportivo, en concreto, al fútbol y a sus estructuras. En este sentido, todas las personas

⁷ Cfr. A. CORTINA ORTS. *Justicia cordial*, Madrid, Trotta, 2010, pág. 64.

⁸ Cfr. M. ALONSO ALAYA, "Auditar la RSC en tiempos de crisis", *Partida Doble* núm. 213, septiembre, 2009, pág. 69.

⁹ Cfr. J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ Y A. BAJO SANJUÁN, "La Teoría del Stakeholder o de los Grupos de Interés, pieza clave de la RSE, del éxito empresarial y de la sostenibilidad", *aDResearch: Revista Internacional de Investigación en Comunicación*, Núm. 6 (ejemplar dedicado a Responsabilidad Social Corporativa), 2012, pág. 131.

jurídicas de base asociativa que lleven a cabo actividades empresariales son, en principio, entes idóneos para asumir una política de responsabilidad social, y los clubes no son una excepción, sobre todo los que se incluyen en la categoría de las sociedades mercantiles de capital, cuya extraordinaria relevancia en los flujos económicos no es necesario subrayar. Con independencia de su tipología legislativa, lo cierto es que también será determinante para la aplicación de las prácticas socialmente responsables la llamada "tipología real", esto es, las circunstancias fácticas y sociológicas que rodean a cada entidad. De este modo, partimos de una responsabilidad social general, pero luego cada organización deberá moldear un perfil propio y *ad hoc* en relación con la misma, adaptado a sus características.

Como decimos, los clubes se han convertido en importantes entidades que interactúan en las sociedades modernas y no pueden ni deben permanecer al margen de esta realidad. Antes al contrario, precisamente por su fuerte implantación social y por el aumento de su capacidad de acción¹⁰ deberían ser los primeros interesados en abanderar e implementar estas prácticas, como han hecho muchas otras empresas de los diferentes sectores del tráfico mercantil y dicha postura debe adoptarse desde el convencimiento. Los poderes públicos pueden imponer esas políticas, pero la mejor opción – que, por otro lado, es la más seguida – es la asunción voluntaria, configurando un intangible que reporte a estas entidades y a sus respectivos entornos, múltiples ventajas y haga aumentar su valor. Quizás esa asunción voluntaria sea la que ha hecho que, a diferencia de otros campos, como la Economía o la Ética, que sí se han aproximado a la responsabilidad social con intensidad, los juristas no

¹⁰ Cfr. D. GARCÍA MARZÁ, "Responsabilidad social de la empresa: una aproximación desde la ética empresarial", *Veritas*, vol. II, núm. 17, 2007, pág. 186.

le hayan prestado especial atención, de ahí la tradicional desconexión entre la responsabilidad social y el Derecho. Sin embargo, ello no es óbice para afirmar su relevancia jurídica y la necesidad de aproximarse a ella con el mismo rigor que se afrontaría el tratamiento de cualquier otra figura, por lo que dicha omisión está tratando de corregirse en los últimos tiempos, pues las aportaciones de los estudiosos han aumentado considerablemente, lo que permite considerarla como un verdadero problema jurídico¹¹. Dicha aproximación puede llevarse a cabo desde distintas perspectivas, que van desde la más elemental del jurista científico, basada en la determinación de su naturaleza y caracteres, hasta una más exhaustiva de carácter normativo, y ello pese a que la intervención del legislador es meramente testimonial y no va más allá de una mera aproximación, debido fundamentalmente a la voluntariedad reseñada. Otras formas de acercamiento del Derecho a la responsabilidad social se sitúan en el impreciso ámbito del *soft law*, que intenta incidir en la realidad jurídica desde el plano no vinculante y plenamente disponible de la recomendación (*v.gr.* códigos de conducta y de buen gobierno)¹².

Con independencia de las vicisitudes legales acerca de la posibilidad de aplicación de determinadas normas a estas entidades, los poderes públicos, a los que los ciudadanos les otorgan el papel de garantes de sus derechos, no deben ser ajenos a esta realidad, ya que la cuestión no se refiere tanto a la regulación de la responsabilidad social como a la postura que deben adoptar los gobiernos en relación con la misma. Por eso, desde instancias públicas se han empezado a desarrollar y

¹¹ Cfr. J.M. EMBID IRUJO Y P. DEL VAL TALENS, "La responsabilidad social corporativa y el Derecho de sociedades de capital: entre la regulación legislativa y el *soft law*", BOE, Madrid, 2016, págs. 21-22.

¹² Cfr. J.M. EMBID IRUJO Y P. DEL VAL TALENS, "La responsabilidad social...", *cit.*, pág. 165.

diseñar acciones en el marco de la responsabilidad social que, aunque en general no parten de la obligatoriedad, sí ayudan a potenciar la dinamización y facilitación de políticas que la favorecen, así como el desarrollo de estándares y la creación de espacios de diálogo y partenariado¹³.

Como decimos, dada la trascendencia del fútbol, el interés mostrado por este tema desde las instituciones ha ido en aumento en las últimas décadas. También los organismos rectores de este deporte revelan una preocupación creciente por su cariz socioeconómico, auspiciando normas procedentes como el llamado *fair play* financiero de UEFA¹⁴, medida que supuso un avance, puesto que a partir de su entrada en vigor, los clubes que no cumplieran unos mínimos requisitos de endeudamiento serían excluidos de las competiciones europeas, lo que tenía consecuencias deportivas, reputacionales y económicas, puesto que los incumplidores se veían excluidos del reparto de beneficios por derechos de televisión y publicidad.

En 2013, y a fin de gestionar el excesivo endeudamiento que mantenían los clubes profesionales del fútbol español con organismos como la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) o la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), el Consejo Superior de Deportes (CSD), en colaboración con la por entonces todavía llamada

¹³ Cfr. J.M. LOZANO, L. ALBAREDA Y T. YSA. "¿Qué pueden hacer los gobiernos para promover la Responsabilidad Social de la Empresa (RSE)?", CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, Núm. 53, noviembre, págs. 53-64., 2005, pág. 55.

¹⁴ UEFA: acrónimo de *Union des Associations Européennes de Football*, en la terminología utilizada por el idioma oficial de esta institución, el francés. Es la confederación que aglutina a las asociaciones nacionales de fútbol de Europa y constituye su máximo organismo rector.

Liga Nacional de Fútbol Profesional, actual LaLiga, impulsó un Reglamento de Control Económico para los clubes que entró en vigor en la temporada 2013/2014. Este control suponía que se tutelaban con carácter *ex ante*, y no *ex post* como hasta entonces, los presupuestos de los clubes, a fin de equilibrar ingresos y gastos, todo ello con el objetivo de sanear un sector en crisis. Esta medida ha supuesto resultados beneficiosos y su éxito ha hecho que algunos países de nuestro entorno más inmediato, como Francia, estén planteándose aplicar una herramienta similar¹⁵.

En definitiva, todas estas medidas nos dan idea, por un lado, de la importancia que tiene este deporte para la sociedad en general y, por otro, que su actuación ya no se rige por la impunidad ni la inobservancia de los requisitos mínimos exigidos para otras entidades que actúan en el tráfico ni, en general, para el resto de sujetos de la vida jurídica y económica.

Este trabajo pretende ofrecer respuesta a muchas de las cuestiones que se han apuntado en las líneas anteriores. En suma, se tratará de comprobar cómo la implementación de instrumentos de responsabilidad social puede dar lugar a una mejora en la gestión de tales entidades, de dotar de mayor carga ética a sus órganos directivos y, consecuentemente, a una rentabilidad que haga crecer sus beneficios, tangibles e intangibles. Para ello, por un lado, se ha efectuado una elaborada y minuciosa búsqueda de datos fiables y, por otro y tal como veremos al hablar de la revisión de la literatura, se han examinado las teorías existentes, de forma que puedan ser adaptadas a la realidad de las entidades futbolísticas españolas, y más en concreto a las SAD.

¹⁵ En marzo de 2019, Francia está planteándose implantar un control económico de los clubes de la Ligue-1 y la Ligue-2.

Como veremos en sede de conclusiones, estamos ante una fase incipiente en cuanto a la implantación de muchas de estas prácticas. Además, si ello lo trasladamos a un escenario de crisis económica sistémica como el que vivimos, lejos de suponer una desventaja, puede ofrecer un resultado paradigmático, ya que podría acelerar el proceso en el sentido de que sean los poderes públicos, tan interesados como decimos en mantener vivo ese espectáculo, los que impongan la necesidad de observancia de la norma. El diagnóstico parece claro. Resulta evidente que la voluntariedad y la autorregulación no tienen cabida en un mundo en el que conviven tantos y tan variados intereses. La experiencia así lo demuestra, por lo que la solución pasa por establecer una normativa que imponga su cumplimiento efectivo y exija a estas entidades la incorporación de prácticas de responsabilidad social a su gestión y administración.

A medida que ha evolucionado el estudio de la responsabilidad social, se ha ampliado su ámbito de aplicación, incluyendo aspectos tales como los órganos de cumplimiento o, más recientemente, la responsabilidad fiscal. En relación con ella, cabe afirmar que una parte importante de la responsabilidad social de una organización es el adecuado cumplimiento de sus deberes tributarios, lo que incide directa o indirectamente en sus grupos de interés y afecta a su reputación corporativa.

Pues bien, ello nos adentra en la segunda parte de este documento, ya que, si como defendemos, las entidades deportivas futbolísticas constituyen verdaderas empresas, una de las exigencias de su responsabilidad social la conforma la observancia de sus obligaciones fiscales, entendidas en sentido amplio, esto es, no solamente las propias, sino también las que afecten a sus grupos de interés más relevantes, como los jugadores o los agentes. De esta forma, el hilo argumental versará sobre cuestiones que se tratarán de manera

separada, precedidas por un breve epígrafe introductorio. Así, se aborda tanto la problemática de las ayudas de Estado a los clubes o su inclusión en la lista de deudores de Hacienda, como temas relacionados con el régimen fiscal de los futbolistas en los que se ve implicada la entidad, como el tratamiento de los derechos de imagen, el régimen de impatriados o el control de los pagos efectuados por los clubes a los agentes¹⁶.

Todo ello, justificará el título de la Tesis, puesto que la configuración de la responsabilidad social de los clubes de fútbol incluye la prevención de los riesgos derivados de su gestión en relación con la materia fiscal y, por extensión, también en la penal, puesto que la responsabilidad de las personas jurídicas les afecta directamente, incluyendo no sólo el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino también en su condición de supervisores del acatamiento de las de sus deportistas.

Esto es especialmente claro en el caso de la tributación de los derechos de imagen, ya que en la regulación actual, el papel que juega el club es muy importante, por cuanto debe realizar una serie de controles e ingresos a cuenta y explota esos derechos, contratando con la sociedad interpuesta. Este tema será analizado, en primer lugar, desde el reconocimiento constitucional del derecho a

¹⁶ Dentro de la responsabilidad social y su relación con la fiscalidad, cabe incluir, por supuesto, el tema del mecenazgo y el patrocinio deportivo, entendido como un conjunto de acciones filantrópicas voluntarias mediante las cuales la organización contribuye a la financiación de actividades de interés general. La posibilidad de que, bajo determinados condiciones, sea posible desgravar fiscalmente su coste, hace interesante su estudio. Sin embargo, éste se emplaza para una futura investigación, ya que el planteamiento inicial de la Tesis era muy genérico y conforme se ha ido avanzando en la misma, se ha optado por centrar su objeto en problemas más concretos.

la propia imagen para posteriormente, centrarnos en su deriva jurídico-fiscal.

Analizaremos, además, las Sentencias que se han dictado en los últimos tiempos en relación con el posible delito fiscal derivado del fraude por derechos de imagen y el uso de sociedades interpuestas y que afectan a dos de los futbolistas más importantes que, por su calado mediático, existen actualmente, como son Cristiano Ronaldo y Leo Messi. Al margen de ellos, lo cierto es que Hacienda ha puesto su punto de mira en el mundo del fútbol y muchos otros deportistas se han visto envueltos en casos similares, con las consecuencias penales derivadas de ello.

Otros de los aspectos a los que haremos referencia serán el de las sociedades irregulares y el de los rendimientos calificados de la misma manera, esto es, los generados en un período superior a dos años. En relación con ello, surge el problema relativo a que si el trabajador - en este caso, el futbolista - los ha ido cobrando anualmente, el tipo de gravamen es menor, sin embargo, si se acumulan en dos ejercicios, el tipo aumenta y, para compensar dicho incremento, se puede aplicar una reducción del 20%. La peculiaridad de la vida laboral del futbolista, que suele ser corta y se concentra en un período concreto de años donde se desarrolla la actividad deportiva en plenas facultades físicas, planteó si podía ser aplicable a los futbolistas el régimen mencionado. Con la anterior legislación, se dejaba un amplio margen a la interpretación al estar redactada de manera genérica y se entendió aplicable el citado régimen, aunque la doctrina y la jurisprudencia eran reacias a ello. Actualmente, la legislación ha acotado los supuestos y expresamente excluye estos casos.

Asimismo, abordaremos la cuestión de si desde las propias entidades deportivas que pagan al deportista se puede plantear algún tipo de responsabilidad o exigencia legal al respecto, ya que con independencia de la libertad de cada individuo, los clubes, sea cual sea la forma que adopten, son responsables en algunos casos. De esta manera, se intentará responder a cuestiones, tales como los controles relacionados con los órganos de cumplimiento que la entidad aplica para controlar esos derechos o la existencia de sociedades interpuestas y su titularidad.

En relación con ello, intentaremos explicar si la implementación de la figura de los programas de cumplimiento en dichas entidades puede implicar, desde una óptica fiscal, una mejora en la gestión y evitación del delito, de manera que los clubes creen una cultura corporativa de cumplimiento de las obligaciones legales que sirva de ejemplo para evitar prácticas ilícitas. En suma, se tratará de comprobar cómo la implantación de los instrumentos de responsabilidad social y buen gobierno puede dar lugar a una mejora en la gestión de tales entidades, de dotar de mayor carga ética a sus órganos directivos¹⁷ y, consecuentemente, a una rentabilidad que hiciera que crecieran sus beneficios, tangibles e intangibles.

Se hará igualmente mención al tratamiento legal que se efectúa respecto de la aplicación de las exenciones y beneficios fiscales para deportistas de élite.

A continuación, se hará referencia al régimen de impatriados. De esta manera, veremos brevemente su introducción en nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, así

¹⁷ Cfr. J.M. LOZANO SOLER, *Ética y empresa*, Proa, Barcelona, 1997, pág. 6.

como las posteriores modificaciones y vicisitudes que desembocaron finalmente en la exclusión de dicho régimen de los deportistas profesionales y, por ende, de los futbolistas, debido sobre todo al negativo eco mediático que representaba. *Grosso modo*, trataremos de relacionar este régimen con la gestión de las entidades futbolísticas, entendiendo que se trata de uno de los riesgos en los que deben hacer especial hincapié sus departamentos de cumplimiento, en línea con la transparencia y la buena gobernanza de la que deben hacer gala los clubes como parte de su responsabilidad social en el ámbito tributario. En ese sentido, se propone además que estas entidades coadyuven a la reintegración de los deportistas en dicho régimen, en aras a la igualdad que debe presidir la normativa tributaria, lo que redundará en una mayor competitividad del sector futbolístico español.

También analizaremos la responsabilidad de los agentes en todo lo atinente a la gestión del patrimonio del jugador y a su posible responsabilidad penal por delitos fiscales.

Otro tema a tratar poniendo en relación la responsabilidad social con los problemas fiscales es el relativo a las llamadas ayudas de Estado y a la investigación que, en relación a ellas, abrió la Comisión Europea en 2013. Una de las principales preocupaciones que existían en España en el momento álgido de la crisis económica, en 2012, era el alto nivel de endeudamiento que presentaban los clubes profesionales de fútbol y el riesgo de que los mismos acudieran a las autoridades públicas para tratar de obtener ayudas económicas. Pues bien, tras la investigación abierta al respecto por la Comisión, ésta adoptó en julio de 2016 una serie de Decisiones en las que consideraba que las ayudas percibidas eran incompatibles con el mercado interior, por lo que debían ser recuperadas por las autoridades públicas. En concreto, la Comisión analizó, por un lado,

los casos del Real Madrid, Fútbol Club Barcelona, Athletic Club de Bilbao y Club Atlético Osasuna, esto es, a efectos de la normativa interna, los cuatro clubes a los que en 1990 no se les exigió su conversión en SAD. En su Decisión de 2016, la Comisión declaró que España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el Impuesto de Sociedades en favor de esa cuatro entidades, por lo que ordenó a España que lo suprimiera y recuperase con carácter inmediato el importe de la ayuda otorgada. Asimismo, también se investigaron las ayudas concedidas a tres SAD de la Comunidad Autónoma valenciana, en concreto el Valencia CF, Hércules de Alicante y Elche CF, en cuyo caso la transferencia de fondos provendría de los avales otorgados por el Instituto Valenciano de Finanzas, que habrían permitido a dichos clubes obtener préstamos en condiciones favorables sin haber abonado por los avales una remuneración adecuada. A inicios de 2019, la situación ha tomado un giro inesperado, ya que el Tribunal General de la Unión Europea ha estimado el recurso que los servicios jurídicos del Fútbol Club Barcelona presentaron contra la Decisión mencionada y ha anulado la Decisión de la Comisión que calificaba de ayuda estatal su régimen fiscal, además del de Real Madrid, Athletic Club y Osasuna de Pamplona, en el sentido de considerar que, como personas jurídicas sin ánimo de lucro, y a diferencia de las SAD, los cuatro tenían derecho a un tipo de gravamen específico sobre sus rendimientos, que hasta 2016 fue inferior al tipo de gravamen aplicable a las SAD.

Dentro de este apartado, destacaremos los aplazamientos interpretados como posibles ayudas públicas. Así, y pese a que la deuda de los clubes con Hacienda ha descendido a raíz de los controles implantados por LaLiga, parte del mundo del fútbol sigue sin estar al día con aquélla. De esa manera, en el listado de morosos que la Agencia Tributaria hace público una vez al año figuran varios

clubes de fútbol, dirigentes y futbolistas. Cabe decir, sin embargo, que la lista de morosos sólo incluye las deudas en ejecutiva superiores a un millón de euros, es decir, que no hayan sido aplazadas o estén sometidas a procesos judiciales. Por ello hay equipos que no aparecen en dicha lista, tales como como el Atlético de Madrid, SAD o el Deportivo de la Coruña, ya que han llegado a acuerdos con el Fisco para ir desembolsando su deuda pendiente poco a poco. Cabe resaltar el hecho de que el estar incluido en dicha lista se debe, no a haber defraudado, esto es, no a la comisión de una infracción tributaria o un delito fiscal, sino a que no se esté al corriente de pago con Hacienda

En todo este recorrido, entraremos igualmente a conocer sobre las normas antiblanqueo en relación con el fútbol profesional. Entre las autoridades, existe una gran preocupación por el tema del blanqueo de capitales debido a su difusión en los últimos años. En concreto, y a raíz de los distintos informes emitidos por organismos internacionales especializados en la materia, se ha acrecentado esta inquietud por la expansión de estas prácticas en el mundo del fútbol, un campo que, por sus especiales caracteres, parece abonado para el desarrollo de estas prácticas ilícitas. Al margen de un breve análisis de la legislación aplicable en el ordenamiento jurídico español, examinaremos la incidencia del blanqueo en el universo fútbol y las posibles formas de prevención del mismo. Asimismo, y aunque excede de este trabajo, se hará alusión, por su importancia social, a la relación existente entre las casas de apuestas y el fútbol y la responsabilidad social de los clubes, en el sentido de por un lado no fomentar estas prácticas entre sus seguidores, especialmente entre los menores de edad, dado su fácil acceso a través de dispositivos móviles, y que algunos clubes lucen publicidad de dichas casa de apuestas. Y por otro, para prevenir posibles responsabilidades penales por amaño de partidos.

II. Revisión de la literatura. Con la finalidad de ubicar el presente trabajo en su contexto y a efectos de lograr una mejor estructura y comprensión, se ha considerado oportuno efectuar un repaso al marco teórico en que se sitúa la realidad objeto del mismo.

Para ello, siguiendo la estructura con que se ha afrontado la elaboración de esta Tesis doctoral, dividiremos este bloque en función de los temas tratados que, en suma, son fundamentalmente dos, por un lado, la responsabilidad social y, por otro, el fútbol.

Sin embargo, la cuestión no es tan sencilla por cuanto dentro de cada uno de los apartados genéricos mencionados, debemos distinguir asimismo las diferentes cuestiones que se abordan en ellos, en consonancia con la distribución de epígrafes que se ha seguido en el documento.

A este respecto cabe realizar una precisión, y es que no solamente se ha escogido para la elaboración del trabajo la bibliografía que se ha considerado más acorde a las líneas que sustentan el mismo, sino que, desde un espíritu crítico y constructivo, también tienen cabida en él aquellas obras que no comparten las respectivas teorías "oficialistas" existentes en cada una de las materias a abordar. Ello, como decimos, forma parte de la estrategia de análisis exhaustivo que se ha pretendido seguir, ya que hacerse eco de estas voces críticas es fundamental para contextualizar el estudio e identificar los aspectos clave que puedan ser susceptibles de mejora en el futuro que, no en vano, constituye el fin último de esta investigación.

Cada vez son más numerosas las posturas que parecen haber superado el debate de la conveniencia de adoptar modelos de responsabilidad social, de forma que la tendencia parece unánimemente abocada a la misma y no se entendería, en las

postrimerías de la segunda década del siglo XXI, que una entidad con la trascendencia socioeconómica como la que tienen los clubes deportivos profesionales, no tuviera clara su vocación de empresa ciudadana. Por tanto, actualmente la discusión doctrinal no se centra tanto en la posible aplicación de estas políticas a las entidades deportivas, cuestión esta que parece superada siendo mayoritaria la postura afirmativa, como la forma de adoptar dichas fórmulas, de manera que no se centren solamente en el aspecto social e, incluso, medioambiental, sino que incluyan también el del buen gobierno como punto fundamental de sus respectivas estrategias, basándose en la transparencia, reportando aspectos financieros y no financieros y ofreciendo el necesario y aconsejable margen de mejora de sus estructuras mediante la implementación de indicadores y sistemas de monitorización que les lleve a la búsqueda de la excelencia en la gestión.

Esas voces discordantes se enmarcan dentro de diferentes ámbitos, dada la diversa naturaleza del tema en cuestión en el que convergen aspectos deportivos, sociales, administrativos, jurídicos y económicos. Por esta razón, y trasladándolo al ámbito de la fijación de un marco teórico en una materia tan variada, se debe efectuar un primer acercamiento que implique separar las diferentes perspectivas desde las que se puede acometer la cuestión pero siempre, claro está, sin perder de vista la finalidad de la misma. Esa selección previa, necesaria en todo trabajo de investigación, será básica para centrar el tema y no perderse en las múltiples disquisiciones a las que podría dar lugar una materia tan diversa.

Desde un punto de vista técnico, la revisión de la literatura ha supuesto el manejo de fuentes de carácter primario, esto es, procesando la información de quien la produce directamente, sobre todo a través de libros, tesis doctorales, artículos en revistas

especializadas, ponencias o artículos de prensa escrita. Como vemos, se trata de procedencias muy variadas. Ello se debe, principalmente, a que, como se ha indicado, el tema excede de lo meramente deportivo y en él confluyen múltiples materias que reflejan el interés que ha despertado para la comunidad científica, de manera que se ha acercado al mismo desde diferentes puntos de vista y disciplinas, desde lo jurídico a lo sociológico.

En lo tocante a la responsabilidad social, el empleo de fuentes se ha centrado, sobre todo, en manuales y artículos en revistas especializadas, ya que se trata de un tema asentado, con una ya larga trayectoria investigadora, aunque sigue sorprendiendo el inconformismo de los autores en su intento de encontrar nuevas vías, ya se trate desde lo conceptual, ya analizando las tendencias seguidas en la materia, sobre todo en relación a la relevancia de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) en la materia. Por supuesto, dentro del término “responsabilidad social”, se deben entender comprendidos los diferentes aspectos que engloba la misma, desde la ética, el gobierno corporativo o lo atinente a programas de cumplimiento, aspectos todos ellos que tienen una mezcla de tipo económico y jurídico que propicia la interpretación amplia que se ha pretendido dar al trabajo.

Por el contrario, en el tema estrictamente deportivo y, en concreto el futbolístico, se observa una amplitud mayor en lo que a las fuentes se refiere. Es cierto que fruto del interés mostrado en los últimos años por parte de la comunidad científica, han proliferado las obras que giran en torno al deporte del balompié cuyo contenido no se ciñe a lo deportivo, como era habitual hasta entonces, sino que la materia se aborda desde diferentes puntos de vista. Así, hemos podido manejar libros y manuales cuyo tema principal es el fútbol, pero cuyo interés radica en que se analiza este deporte desde diferentes ámbitos y

ramas de la ciencia, desde lo jurídico a lo económico, pasando por lo meramente social o lo filosófico. Ello demuestra, como veremos en el apartado correspondiente, por un lado, la importancia creciente de este deporte socialmente hablando y, por otro, su heterogeneidad, al dar cabida en él a todos estos puntos de vista. Por ello, como decimos, en relación con la materia deportiva, el manejo de fuentes será más amplio, ya que se emplean desde monografías y volúmenes de carácter general que tratan tanto del deporte, del fútbol en particular o, específicamente de las SAD, hasta tesis doctorales que se acercan al tema ofreciendo soluciones a aspectos concretos de su dinámica, conferencias, comunicaciones y artículos en prensa especializada.

En este trabajo se ha utilizado un enfoque más analítico, que recoge las fórmulas existentes de una manera teórica, que prescriptivo, sobre todo en lo referente a las diferentes prácticas de responsabilidad social desarrolladas por los actores del fútbol profesional, para lo cual se han examinado las informaciones que las entidades ofrecen a este respecto en sus respectivas páginas web.

Finalmente, y en lo que respecta a la segunda parte de esta Tesis, la relativa a los concretos problemas jurídico fiscales que pueden surgir en relación con la gestión de los clubes de fútbol y la posibilidad de que, aplicando políticas de responsabilidad social, se mejore su gestión, decir que igualmente acudimos a fuentes primarias, fundamentalmente manuales especializados y artículos en revistas especializadas, así como a las Consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) a las que tenemos acceso a través de la página web correspondiente.

A todo lo anterior se debe añadir que, siendo este un trabajo con un tinte eminentemente jurídico, se ha consultado numerosa

jurisprudencia de la que se da debida cuenta mediante reseñas en las respectivas notas a pie de página que se han insertado a lo largo del documento.

Cabe añadir que el trabajo de documentación para elaborar esta tesis ha sido arduo y minucioso. Asimismo, se ha hecho uso del catálogo existente en la Biblioteca Pública del Estado sita en Zaragoza, en las de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de dicha ciudad, en la Biblioteca General de la UNED en Madrid, en la del Centro Asociado de Calatayud y en la Biblioteca de la Universidad Pontificia Comillas del campus de la calle Alberto Aguilera de Madrid. A ello se debe añadir, la consulta de los numerosos recursos electrónicos a los que se ha tenido acceso a través del campus virtual de la UNED.

Como se ha indicado, dadas las características del trabajo y para una mejor comprensión, se estructurarán por partes los temas que directamente afectan a la materia analizada, sin perder de vista que forman parte de un todo e influyen en igual medida al tema objeto de estudio.

a.- Estudios realizados acerca de la responsabilidad social. El acercamiento a ella se efectúa desde una perspectiva genérica y como base argumental del trabajo, bien entendido que el mismo no constituye un estudio exhaustivo sobre esta figura, sino un análisis de sus principales rasgos y su aplicación al mundo del fútbol.

Toda glosa de una figura, y más tratándose de una de la importancia de la responsabilidad social, comienza por un recorrido histórico que refleje su evolución. Eso es, precisamente, lo que se ha tratado de hacer en este documento, analizando las diferentes etapas de la misma y cómo se ha llegado al concepto. Lógicamente, para ello la

consulta de bibliografía ha sido extensa por cuanto, pese a no constituir el tema central de la tesis, sí supone la base de la misma, por lo que se ha considerado necesario fijar su base.

Así, se ha consultado el exhaustivo análisis histórico que realizan los profesores Nicoletta Farcane y Eusebiu Bureana (2015), así como los trabajos de Philip Cochran, tanto en solitario (2007), como en coautoría con Steven Wartick (1985), sobre la evolución de la figura.

Anteriormente, las relaciones entre negocios y sociedad ya se habían puesto de manifiesto en los libros de McGuire (1963), Davis, Frederick y Blomstrom (1980) o Wood (1990).

Los orígenes de la responsabilidad social desde el paso de la simple actividad de beneficencia hasta la transformación ofrecida por Bowen se analizan en las obras de Edward Adams y Karl Knutsen (1994), Heald (1961, 1970), Wallace Donham (1927) o Dempsey (1949). En el mismo sentido, D.K. David (1949) y Davis (1960, 1973).

La obra tradicional en la materia es la de Howard Bowen (1953), que estableció el concepto moderno de la responsabilidad social empresarial, motivo por el cual se le considera el padre de esta teoría. En 1997, Solberg y Tomilson volvieron sobre los pasos de Bowen en una readaptación de sus ideas.

Votaw (1972) comentó la doctrina de la responsabilidad social. Por su parte, François Lépineux, Jean-Jacques Rosé, Carole Bonanni y Sarah Hudson publicaron en 2010 una obra conjunta sobre la responsabilidad social de las empresas, en la que se abordaban sus aspectos teóricos y prácticos. El mismo año y sobre idéntica materia, Jean Pascal Gond y Jacques Igalens hicieron lo propio, aunque desde una perspectiva meramente descriptiva. En igual sentido, Elizabet

Garriga y Domenec Melé publicaron en 2004 un artículo sobre las teorías de la responsabilidad social.

Sherman nos recuerda que fue John Elkington quien aportó en 1997 una novedosa teoría al medir el impacto de las organizaciones desde la triple cuenta de resultados o triple perspectiva: social, económica y medioambiental.

Diversas teorías se formularon alrededor del concepto de responsabilidad social, entre ellas, la del valor compartido (Michael Porter, 2010 y junto a Mark Kramer en 2011) La teoría tradicional sobre los grupos de interés formulada por Robert Freeman en 1984. Varias obras posteriores han explicado esta teoría desde diferentes perspectivas, como la publicada por los doctores José Luis Fernández Fernández y Anna Bajo Sanjuán en 2012, que consideran a los grupos de interés un factor clave del éxito empresarial. En el mismo sentido, la colaboración de Thomas Donaldson y Lee Preston alumbró un artículo publicado en 1995 en el que se recogían las dimensiones existentes dentro de la teoría de los grupos de interés. También Michael Jensen realiza un compendio de la teoría de los grupos de interés en un artículo publicado en 2001. Ya Abrams (1951) había analizado las responsabilidades de los directivos desde esta perspectiva. Mitchell, Agle y Wood propusieron en 1997 una nueva teoría relacionada con los grupos de interés.

Archie Carroll es uno de los autores que más han investigado la relación de los grupos de interés y la responsabilidad social (1979, 1989, 1991, 1994, 1999). Del mismo modo, en otro artículo, publicado junto a Juha Näsi analizó diversos temas atinentes a los *stakeholders* (1997). Por su parte, Clarkson estableció un cuadro de los grupos de interés para el análisis y evaluación de la responsabilidad social (1995).

Asimismo, como contrapunto a las teorías sobre responsabilidad social, surgieron las tesis de Theodore Levitt (1958) y Milton Friedman (1962, 1970, 1972) que, básicamente, defienden que la única responsabilidad de una empresa es la maximización de su beneficio. Además, trataron la relación entre la libertad de la que disfrutaban los individuos en una sociedad y la forma de organización económica adoptada por la misma, llegando a la conclusión de que la organización del grueso de la actividad económica a través de empresas privadas en un mercado libre era una condición necesaria para la libertad individual. Las ideas de Friedman fueron puestas al día por Ignacio Ferrero en una adaptación publicada en 2012.

Los diferentes enfoques surgidos como evolución del concepto inicial de la responsabilidad social son abordados por William Frederick (1986, 1994, 1998), así como por Preston y Post (1981). Desde el mismo enfoque, y como novedosa aportación desde el punto de vista metodológico, Mario Alonso Ayala (2009) analiza la manera de difundir la información sobre responsabilidad social en un contexto determinado como fue el de la crisis sistémica de finales de la primera década del siglo XXI. Por su parte, el modelo de desempeño social fue estudiado por Donna Wood (1991a, 1991b).

El profesor José Miguel Embid Irujo (2006) realiza un acertado análisis de la relación entre el mercado, el Derecho y la responsabilidad social, al conectar lo jurídico con lo económico. Asimismo, en coautoría con la Doctora Paula Del Val (2016), efectúa un certero examen del tema de la disyuntiva *hard law vs. soft law* que nos sirve para sustentar algunas de las teorías que aquí mantenemos, fundamentalmente en lo atinente a la intervención de los poderes públicos como impulsores de estas políticas, mediante el establecimiento de disposiciones normativas en una materia tradicionalmente ligada al ámbito de la voluntariedad. El aspecto de

la acción pública en esta materia ya había sido analizado por Josep María Lozano, Tamiko Ysa y Laura Albareda en un artículo publicado en 2005 en la Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, así como por Daniel Sarmiento (2006).

Un interesantísimo artículo de Clara Bazán, Jesús de la Morena y Hernán Cortés, aparecido en la Revista de Responsabilidad Social de la Empresa en 2018, da cuenta de las tendencias y hacia dónde se dirige la responsabilidad social. Ello entronca, en cuanto a la terminología, con lo que ya en su día habían propuesto Andreu Pinillos y José Luis Fernández (2011) y revisado Lee en 2008, Prieto Carrión *et al.* en 2006 o Sethi en 1975.

b.- En cuanto al gobierno corporativo, conviene advertir que en este tema, y al margen de su casuística general, encontramos diversos aspectos que nos interesan sobremanera para hacer frente al presente estudio. Al igual que ocurre con la responsabilidad social y pese a que las fuentes consultadas no tratan expresamente del problema al que se pretende dar respuesta, entendemos que pueden extraerse conclusiones interesantes y aplicables al mismo.

En primer lugar, dentro del gobierno corporativo, nos interesa el tema de su relación con el contexto en que la empresa ejerce su ciclo vital, y se debe tener en cuenta especialmente en el caso de las SAD, en primer lugar, porque no dejan de ser personas jurídicas que no deben escapar al control y exigencia de la normativa aplicable y, en segundo, por tratarse de organizaciones con un fuerte sustrato social.

En relación con ello, me pareció interesante ampliar perspectiva con la obra de Rafael Mateu de Ros (2017) sobre la posibilidad de una mayor regulación en la materia, entroncando con lo anteriormente mencionado en relación a las obras de Embid Irujo.

Las relaciones de dentro de las organizaciones se estudiaron ya en los años treinta del siglo pasado por Berle (1932) y por este último y Gardiner Means (1932), como también por Dodd (1932), cuyo debate con Berle dio origen muchos años después a la obra de Macintosh (1999). También Margaret Blair (1995) ha analizado la teoría de la agencia.

Una de las teorías tradicionales del gobierno corporativo, la del "cumplir o explicar", es analizada por Seidl, Sanderson y Roberts en 2009.

Otra de las variables asociadas al buen gobierno, la reputación corporativa, se estudia en el libro de Carreras Romero, Alloza Losana, y Carreras Franco, de 2013. Una de las características que conducen a la buena reputación, la transparencia, es valorada en la obra de David Hess (2007).

c.- El tema de la ética empresarial. En la misma línea argumental de este estudio, entendemos que no se debe ni se puede dejar de tratar el tema de la ética, ínsito en los parámetros de un buen gobierno corporativo, aunque conviene aclarar que no estamos hablando de la ética del deporte como tal, sobre lo que hay profusa bibliografía, sino sobre la ética de la organización y de sus componentes, de esos clubes y sociedades analizados como personas jurídicas y físicas. En concreto, se han analizado fuentes de carácter primario como las que mencionamos a continuación.

Como punto de partida *cuasi* obligatorio, se consultó la tradicional obra de Max Weber "La ética protestante y el espíritu del capitalismo" (1934, al que hemos accedido a través de la traducción española de 1985), que sienta las bases para comprender todo lo que se analizará después.

En general, es unánime entre la comunidad científica la creencia de que la ética constituye la base de la responsabilidad social. A este respecto, existen numerosas obras que corroboran esta tesis, como las de Richard De George (1987), David Vogel (1991a, 1991b, 1992), John Boatright (2003), el profesor de Berkeley Edwin Epstein (2002), o los norteamericanos Beauchamp y Bowie (2008). En el mismo sentido, Oosterhout, Heugens y Kaptein (2006) defienden la teoría integrativa de la ética empresarial.

En cuanto a la relación de la ética y el buen gobierno de las organizaciones, se han consultado obras de carácter descriptivo, como las de Lozano (1999) o la profesora Adela Cortina (2010, 2013).

Por su parte, la obra de García Marzá (2007) ahonda en la idea de la responsabilidad social como un factor de competitividad que procura ventajas a la organización y relacionándolo con la ética empresarial, como dos realidades que no se pueden disociar. En la misma línea, el artículo escrito en 2003 por David Saiia, Archie Carroll y Ann Buchholtz, que incide en el desempeño social y la filantropía.

Daniel Wren (2000) incide en la historia de la ética empresarial, remontándose a los tiempos del dominico Johannes Nider.

Por su parte, el prolífico Doctor José Luis Fernández Fernández expone en varias de sus obras la indisoluble relación entre la ética y la responsabilidad social (1996, 1999, 2004, 2015, 2016, 2018), extrayendo en cada una de estas lecturas varios principios que constituyen los principios básicos a seguir en esta materia, desde la nueva realidad acerca de la gobernanza ética que deben asumir las organizaciones hasta la manera en que los órganos directivos y de administración deben gestionar desde la misma.

La realidad actual de la figura del *compliance officer* se analiza en el libro "El compliance officer: Perspectiva penal, empresarial, procesal, de la fiscalía y jurisprudencial" (2018), cuyos autores Jorge Navarro, Raquel Montaner, Anna Núñez, Mònica Caellas, Almudena Curero y Beatriz Goena ofrecen un repaso a esta figura desde diferentes perspectivas, tanto jurídica - penal y procesal -, como meramente empresarial, así como desde un punto de vista práctico, su relación con la Fiscalía y su desempeño judicial. Además, recoge jurisprudencia reciente sobre la materia, entre la que destaca, en lo que aquí interesa, la relacionada con los programas de cumplimiento de determinados clubes de fútbol.

d.- En el ámbito estrictamente deportivo, se han consultado diversas fuentes primarias tratando de ir desde lo general hasta lo particular, es decir, partiendo de la sistemática del deporte en general para incidir finalmente en la materia concreta de las SAD y su gestión.

En primer lugar, una obra de estas características no podía obviar el aspecto histórico del fútbol. Como se indica en otro lugar de esta tesis, pese a que el deporte y, en concreto el fútbol, no han merecido la atención de la comunidad científica hasta tiempos relativamente recientes, lo cierto es que su relevancia ha derribado esa barrera invisible que parecía separar al mundo académico e investigador del mundo real, lo que ha hecho que, sobre todo en los últimos tiempos, hayan proliferado las obras de diversa índole que abordan los múltiples aspectos que puede ofrecer el fútbol más allá del deporte, desde lo político a lo religioso.

Comenzando por lo estrictamente histórico, se ha efectuado consulta de libros que nos sitúan y muestran la razón de la relevancia que ha adquirido este deporte. La narración de la historia mundial del fútbol deviene fundamental para entender su evolución, por lo que los libros

de Bueno Álvarez y Mateo García (2010), el periodista Alfredo Relaño, (2010) a través de una deliciosa colección de anécdotas relacionadas con este deporte, Narcís Boada (2015) o Marcos Uyá (2019).

Igualmente, la realidad de la España de primeros del siglo XX, momento en que el fútbol comenzó a despegar como fenómeno social, se aprecia perfectamente en las obras de Polo del Barrio (1993), Tusell y Queipo de Llano (2001) hacen una semblanza de la época de Alfonso XIII, el gran politólogo Manuel Ramírez Jiménez (2006) nos muestra la perspectiva social de la Segunda República, el hispanista Paul Preston en "Franco, Caudillo de España" (2015), complementada por la de Duncan Shaw "Fútbol y franquismo" (1987) y la de Carme Molinero (2005), de manera que no se puede disociar la realidad del país y el despegue del fútbol como fenómeno social. En lo que podría ser un perfecto compendio de las obras anteriores, Francisco Sánchez Marroyo (2003) refleja la España del siglo XX en todos sus ámbitos, incluido el deportivo. Pujadas Martí (2007) nos muestra la crudeza de la Guerra Civil española y cómo el fútbol sobrevivió a la contienda fratricida, como también Julián García Candau (2007). También desde personalidades concretas, como Ian Hawkey (2017) y su libro sobre la figura de Don Alfredo Di Stéfano, o clubes a través de los cuales se llega a apreciar la dimensión social de este deporte, como el de Jimmy Burns Marañón sobre el Fútbol Club Barcelona (1999) o el de Jonathan Shulman, cuyo artículo nos acerca la trascendencia sociopolítica de un club tan arraigado socialmente como el Athletic Club.

Este aspecto, el sociológico, es objeto de análisis en varios libros consultados. Así, comenzando por el más antiguo, no por ello menos vigente, en la clásica obra "Homo Ludens" (1951), Johan Huizinga resalta que el carácter de función eminentemente humana del juego, poniéndolo en relación con el carácter lúdico de la cultura. La

dimensión social del deporte se pone de manifiesto genéricamente en la obra de García Prieto (1966) y, más recientemente, en la de Manuel Vázquez Montalbán (2005), que establece un paralelismo entre el fútbol y la religión dada la importancia social que ha adquirido este deporte.

Lo cierto es que el "fenómeno fútbol" admite todo tipo de aproximaciones, también las políticas. Así lo entiende Simon Kuper en "Fútbol contra el enemigo" (2012), que investiga investigar la poderosa influencia que el fútbol ejerce en la política, en la cultura y en la sociedad, Mario Alessandro Curletto (2018) que hace una perfecta simbiosis de la Rusia estalinista a través de los ojos de un club de fútbol o Morales (2003). Culturalmente, la dimensión del fenómeno se aprecia en el libro de la socióloga estadounidense Janet Lever (1984) sobre la pasión con la que se vive este deporte en Brasil, y en el de Wilson, sobre la historia del fútbol argentino.

La simbiosis del fútbol y la cultura se abordan en el capítulo escrito por Pablo Alabarces en el libro "Cultura(s) del fútbol" (2008), de Galder Reguera y Luis Solar, como también en "Poesía y patadas" (2019) de Miguel Ángel Ortiz Olivera, que pone de manifiesto la indisoluble relación entre la literatura y el fútbol, lo que confirma el hecho de que este deporte se ha consagrado como objeto de todo tipo de investigación por parte de la comunidad intelectual, circunstancia que ya constató Julián Garcia Candau en 1996, en un texto que recogía una antología de textos de diversos escritores sobre el fútbol.

La metáfora empresarial del balompié se refleja en la obra de Daniel Soucie (2002) que, aunque referida a la administración y gestión deportiva desde un punto de vista genérico, es perfectamente aplicable a nuestro trabajo. Asimismo, José María Ortiz y José Ignacio

Arráiz (2002) glosan el paralelismo existente entre las estructuras del deporte del balón y el mundo empresarial, aspecto que ya había destacado Julián García Candau en 1999 en "Fútbol, deporte, espectáculo y negocio". En este sentido, destaca entre otros muchas, el artículo publicado en 2006 por Miguel Blanco Callejo y Francisco Javier Forcadell Martínez sobre la dimensión económica del Real Madrid, una de las grandes instituciones de nuestros días.

Con carácter descriptivo y bajo el simple ánimo de situar la realidad de esta materia, ha resultado obligatoria la consulta de obras que nos sitúan en perspectiva ante el problema de la regulación del deporte en nuestro país, como las de José Bermejo Vera (1986 y 1998), Andreu Camps (1996), que analiza la situación de uno de los actores institucionales del deporte español, las federaciones, al igual que Millán Garrido (2015), Alberto Palomar y Ramón Terol (2009), Julián Espartero (2012).

Desde el punto de vista del Derecho laboral, pero igualmente relacionado con el objeto de esta tesis, han sido objeto de consulta las obras de Miguel Cardenal (1996). Relacionado con lo anterior, pero incidiendo en el aspecto económico y mercantil, cabe destacar la inclusión en la bibliografía de la tesis doctoral de Javier Díez García (Universidad de León, 2012), que pone de manifiesto su repercusión social y las relaciones con los poderes públicos, haciendo hincapié en las competencias públicas administrativas, mercantiles o laborales y su posible relevancia en cuanto al endeudamiento del fútbol profesional español, proponiendo además diferentes soluciones consistentes en la reorganización de la estructura administrativa deportiva o el establecimiento de medidas que doten de mayor sostenibilidad al sector. Idéntica preocupación subyace en las obras de Emilio García Silvero, "La reforma normativa para afrontar la crisis económica en el deporte profesional: muerto el perro se acabó la

rabia" (2010), o en las del prestigioso economista José María Gay de Llebana (2012) y del profesor de Derecho mercantil Luis Cazorla González-Serrano (2016).

En el mismo sentido, Ramón Terol (1998) expone la confrontación público-privada que se da en el mundo del deporte, mostrando una comparativa del deporte profesional norteamericano y el caso español, donde uno de los principales problemas que se planteaban y que dieron lugar a la aprobación de la Ley de 1990 fue la inexistente distinción entre deporte profesional y amateur.

La realidad de las SAD y las consecuencias que ha supuesto su implantación se analiza de forma descriptiva en diversas obras, como la de la profesora Isabel Ramos Herranz, "Sociedades Anónimas Deportivas. Régimen jurídico actual", que, pese a datar de 2012 constituye un buen punto de partida para abordar la realidad de estas entidades de manera genérica. Otras obras que versan sobre esta particular figura jurídica aparecida en España a raíz de la promulgación de la Ley del Deporte de 1990 y han sido objeto de consulta son "Las Sociedades Anónimas Deportivas" (1990), del jurista Luis María Cazorla Prieto o, con un título muy similar, la de Diego Santacruz (2008).

Por su parte, tanto Mario Varea Sanz (1999), que analiza el estatuto de los administradores de las SAD desde la perspectiva del control y la valoración de su conducta, como Xavier Canal Gomara (2010) que estudia la responsabilidad civil de los mismos, y Segismundo Torrecillas López, este último en su completa Tesis doctoral (Universidad de Granada, 2012), se centran más en aspectos concretos referentes a los órganos sociales de las SAD. Entiendo relevante este trabajo de investigación por su novedosa metodología y por tratar, aunque no de manera directa, temas relacionados con el

buen gobierno de las SAD, como el supuesto de las herramientas de comunicación de las mismas hacia sus accionistas para un mejor funcionamiento de la Junta General, incidiendo en la peculiaridad de la posibilidad de que dicha Asamblea se celebre en un lugar distinto del domicilio social, no siempre coincidente con el interés de los pequeños accionistas, incidiendo en el problema de la falta de arraigo de muchos de los propietarios con el club y la población a la que representan. Otra de las cuestiones analizadas y que tienen relevancia a efectos del presente estudio con objeto de no adulterar la competición, es la limitación de que una persona física o jurídica que ya participe en el capital social de una entidad de estas características, pueda adquirir acciones en otra SAD de la misma competición profesional.

También Gómez Galligo (2004) pone de manifiesto lo que tienen en común y las distinciones existentes entre las SAD y las asociaciones deportivas.

Al margen de que la completa monografía de Ramos incluye un apartado donde se analiza el régimen de las SAD en Derecho comparado, como complemento a ello, se ha considerado conveniente acudir también a la obra del peruano Antonio Villegas (2005), con lo que se tendría una visión global de este tema.

La viabilidad de esta figura mercantil se pone de manifiesto en artículos como el de Camuñas Solís (2008), Palomar Olmeda (1999) o Seoane de la Parra y Salazar García (2007) aparecidos estos últimos en publicaciones especializadas, como la Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento y en la comunicación de Antonio Millán Garrido (2010) sobre la dimensión no económica del deporte profesional, en la que advierte la posibilidad de la inconveniencia de

seguir manteniendo el modelo de SAD y la posibilidad de adoptar otras formas jurídicas como, por ejemplo, las fundaciones.

Por su parte, se ha considerado de consulta obligatoria la tesis doctoral de Francisco Alcaide Hernández (Universidad Autónoma de Madrid, 2006), donde plantea de manera magistral la aplicación de nuevas fórmulas de gestión para las SAD, proponiendo incluso un modelo retributivo sostenible.

En lo que se refiere a aspectos genéricos del deporte, destacamos el documento de Pablo Castellanos (2007), que analiza la valoración de los bienes públicos generados por un equipo de fútbol profesional, en relación con el uso de bienes públicos que efectúan los mismos. Este aspecto está directamente relacionado con uno de los problemas que trataremos en la segunda parte de la tesis, las ayudas de Estado a los clubes.

La concreta relación del deporte y la responsabilidad social se ha puesto de manifiesto en diferentes obras y artículos. De un modo genérico, los académicos de la Universidad australiana de La Trove, Aaron Smith y Hans Westerbeek, ya pusieron de manifiesto en 2007 la importancia del deporte como forma de desarrollo de la responsabilidad social, con lo que la relación entre ambos conceptos y la consideración del deporte como campo idóneo para la aplicación de la misma comenzaba a ser una realidad unánimemente aceptada.

En España, varios juristas se han aproximado al tema poniendo el foco sobre sus diferentes matices. Así, Miguel María García Caba (2008) incide en la importancia de la aplicación de las reglas de buen gobierno en las entidades deportivas, así como en la relación directa de las mismas con la responsabilidad social (2012), premisa de la que partimos en la presente tesis doctoral. En el mismo sentido, el

profesor Cazorla Prieto (2016) realiza un perfecto resumen, con una atinada visión de conjunto, sobre la gobernanza como característica fundamental de las entidades deportivas que aspiren a la sostenibilidad. Por su parte, Raúl López y José Luis Fernández (2015), abordan el tema desde la perspectiva del gobierno corporativo.

Sin salir de nuestro país, encontramos un análisis de la relación existente entre la responsabilidad social y el fútbol en el artículo de Fernando Olabe (2012), que pone de manifiesto el aspecto reputacional de aquélla y su incidencia para los clubes. En el misma línea, la profesora Isabel Ruiz Mora y Daniel Guerrero (2018) realizan una interesante reflexión sobre el tema desde la perspectiva del desarrollo del rol ciudadano. Finalmente, Xavier Ginesta y Enric Ordeix, en "El fútbol profesional y su responsabilidad social corporativa en Cataluña (2006-2010). Mucho más que Unicef" (2012), analizan el desarrollo de la responsabilidad social que hacen las entidades deportivas futbolísticas a través de las fundaciones constituidas a tal efecto.

Finalmente, se consideró oportuna, por aportar una visión amplia y, sobre todo, muy práctica, la consulta de la obra "Otro fútbol es posible" (2015), escrita por Álex Aranzábal, ex presidente de la Sociedad Deportiva Éibar, pues supone un compendio de todas las ideas que se pretenden desarrollar en este trabajo. Tomando como base el propio ejemplo de la entidad armera, muestra el ideal a alcanzar en cuanto al modelo de gestión en el mundo del fútbol, tanto profesional como no profesional.

En el ámbito de Derecho comparado, y dado que en la tesis se hace continua referencia a la forma de desempeño de la responsabilidad social del fútbol en otros países, se han consultado diversas referencias que tratan diversos aspectos en la materia.

Además de ser su cuna, al menos en la era moderna, el fútbol británico ha sido objeto de numerosos estudios en cuanto a su responsabilidad social, ya que su aplicación a este deporte también se dio inicialmente en Gran Bretaña, como demostró la colaboración que en 2013 llevaron a cabo Christos Anagnostopoulos, de la Escuela de Negocios de Coventry, y David Shilbury, de la Universidad australiana Deakin de Melbourne. Por su parte, siguiendo la metodología prescriptiva, Pablo González-Espejo (2009) realiza un efectivo paralelismo del buen gobierno en el fútbol inglés y la situación existente en nuestro fútbol. Lo hace de una manera proactiva, posicionándose para que, en una futura reforma legislativa que afecte al fútbol español y a sus órganos de gobierno, se adopten medidas orientadas a conseguir la estabilidad financiera de los clubes, así como la idoneidad de los directivos para poder cumplir sus cargos de forma efectiva, y todo ello con una perspectiva social, ya que se trata de una aportación que el deporte hace a la sociedad en general. Sin salir de las islas, hemos consultado igualmente un estudio de carácter prescriptivo cuyos autores son Jonathan Michie y Christine Oughton (2005) que vuelve a poner de manifiesto las bondades del sistema de gobernanza de los clubes ingleses mediante un análisis, si bien con la particularidad de que descubren un margen de mejora en la gestión global, en el sentido de que si los clubes mejorasen sus mecanismos de información, el nombramiento de los cargos directivos o áreas como la gestión de riesgos, se beneficiarían de ello, a imagen y semejanza de lo ocurrido con otras empresas que actúan fuera del ámbito deportivo. Es un claro ejemplo de la tendencia que habría que seguir, a mi entender, en nuestro país.

Sin salir de Europa, en 2012 Aurélien François mostró las diferentes prácticas de responsabilidad social llevadas a cabo por los clubes franceses, sobre todo desde el punto de vista social.

En un mundo definitivamente globalizado, no podíamos pasar por alto las políticas socialmente responsables que se están implementando en los nuevos mercados futbolísticos que se abren en zonas tan tradicionalmente alejadas, como China o Turquía. Así lo muestran, respectivamente, Dongfeng Liu, de la Universidad de Shanghai (2018) - que pretende demostrar el desempeño de la responsabilidad social del fútbol profesional y su impacto - y Ugur Sonmezoglu (2016).

Novedoso resulta el trabajo de Maicon Benin, Carlos Alberto Diehl y Luiz Henrique Figueira (2019), que pone de manifiesto los indicadores de carácter no financiero que utilizan los clubes de fútbol brasileños en sus respectivas estrategias de responsabilidad social. El también brasileño André de Paula Rêgo Graziano Luz publicó en la Universidad de Granada (2012) su interesante tesis doctoral acerca de la responsabilidad social en los clubes de fútbol, realizando un repaso global de la aplicación de la misma en este sector, así como una propuesta de modelo.

Debemos comentar, asimismo, la consulta realizada de las diferentes páginas webs de las instituciones y los clubes profesionales del fútbol nacional e internacional, a fin de identificar en ellas los diferentes modos de acercamiento al tema de la gestión de las entidades a través del tratamiento que se ofrece a la responsabilidad social. En relación con ello, se han examinado igualmente los apartados específicos existentes en dichas webs dedicados a transparencia, buen gobierno y desarrollo de su responsabilidad, incluyendo los órganos internos creados a tales efectos, los códigos éticos y los canales de denuncia implementados en su caso.

En cuanto a la segunda parte, dedicada al análisis de cuestiones concretas de carácter jurídico-fiscal, se ha manejado una extensa

bibliografía que comprende tanto manuales como artículos publicados en revistas jurídicas de gran prestigio entre la comunidad académica. Además, como se ha indicado, se ha efectuado una revisión de las Consultas de la DGT que tienen relación directa con los temas objeto de análisis.

De forma genérica, aborda Antonio Vaquera García (2018) las obligaciones fiscales de los clubes y los futbolistas, descendiendo Salvador Ramírez (2018) a casos concretos, como fueron los de la artista Lola Flores y la gran estrella del fútbol contemporáneo, Leo Messi, para ilustrar la difícil relación que las personas que se dedican al mundo del espectáculo mantienen con Hacienda.

Tras ello, avanza la Tesis analizando cuatro de los problemas que más páginas han generado al respecto, como son los derechos de imagen, los agentes de los futbolistas, las ayudas de Estado y el régimen de impatriados.

El primero de ellos, los derechos de imagen, ha dado lugar a una prolija literatura, siendo objeto de tratamiento en múltiples monografías y Tesis doctorales. Para situar la materia, en primer lugar hemos tratado de definir los conceptos de "imagen" y de "derechos de imagen", para lo cual nos hemos ayudado de obras jurídicas genéricas, como las de Manuel Gitrama González (1962), Eduardo Estrada Alonso (1990), María Soledad Plaza y Jabat (1997), Antonio Relea (2007), Alberto Palomar Olmeda y Antonio Descalzo (2001) o Marc Carrillo (1994). Igualmente, hemos podido obtener en obras que ahondan de manera más en este tema, como las de Luciano Cordero Saavedra (2001), María Rovira Sueiro (2000), Luis María Cazorla y Amable Corcuera - en "Los impuestos del deporte" (1999) - o Ramón Falcón y Tella (1988), con independencia de que

las mismas se usen también para estudiar determinados aspectos de la fiscalidad de los derechos de imagen.

Interesante, por novedoso, es el artículo de María Luisa Fernández Esteban, titulado "El impacto de las nuevas tecnologías e Internet en los derechos del art. 18" (1999), que se adentra en la relación que mantienen estos derechos con el tratamiento de los datos y la privacidad adaptada a las herramientas tecnológicas de los nuevos tiempos.

Al igual que Ramírez Gómez, Francisco Javier Magraner Moreno establece un paralelismo entre la tributación de los deportistas y los artistas en su libro "Tributación de los Artistas y Deportistas" (1995).

La evolución de la normativa tributaria de los derechos de imagen, se ha propiciado la consulta del artículo de Miguel Ángel Plaza De Diego, "Fiscalidad del derecho a la propia imagen" (2005). Especial referencia a los deportistas profesionales, que describe de forma certera el recorrido legislativo seguido a tal efecto.

Dentro de la tributación de los derechos de imagen, y en relación con el IRPF, se han analizado las distintas fuentes de renta, utilizando para ello artículos especializados, como el de Carmen Morón (2015), o, nuevamente, el de Ramón Falcón, sobre la imputación de rentas, titulado "Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro" (1998). Del mismo modo, ha resultado de especial interés el artículo del Dr. Pedro Manuel Herrera Molina, "Rentas imputadas por derechos de imagen (problemas constitucionales de carácter internacional)" (2001).

Como se recoge en esta Tesis, el uso y abuso de la ingeniería fiscal en relación con los derechos de imagen ha generado, sobre todo en el mundo del fútbol, que se hayan destapado una gran cantidad de casos que han acabado siendo dirimidos por los Tribunales de Justicia, ya que han sido incluidos dentro del tipo de los delitos fiscales. Por ello, se han analizado brevemente cuatro de los supuestos más conocidos, entre los que se incluyen los de Neymar - para cuyo análisis se ha manejado el libro de África Semprún, de reciente aparición y que lleva por título "El caso Neymar" (2019) - y el de Leo Messi que, al margen del ya mencionado libro de Ramírez Gómez, ha originado por temas relacionados con las resoluciones recaídas al respecto, como la teoría de la ignorancia deliberada, que ha sido tratada en sendos artículos por Bernardo Feijoo Sánchez - "La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial" (2015) - y Ramón Ragués i Vallés - "Mejor no saber: Sobre la doctrina de la ignorancia deliberada en Derecho Penal" (2015) - o la de la simulación, abordada por Vicente Alberto García Moreno en su artículo "La simulación de la cesión de los derechos de imagen y el delito fiscal" (2017). También Pablo Chico de la Cámara y Guillermo José Velasco Fabra se detienen en el análisis de los casos más mediáticos en relación con el tratamiento de los derechos de imagen en el mundo del fútbol (2017). En relación con esas estructuras de ingeniería fiscal se ha abordado brevemente la posible responsabilidad del club como persona jurídica utilizando teorías propias del Derecho penal, como la de la coautoría (Welzel, 1969).

Tras ello, nos referiremos al régimen de impatriados. En 2003, la llegada del futbolista inglés David Beckham al Real Madrid provocó un terremoto mediático, no sólo a nivel deportivo y social, sino también en el plano jurídico-fiscal, ya que pese a que la norma no se hizo *ad hoc* para dicho jugador, su imagen y proyección fue utilizada tras la

implantación del régimen que se promulgó en relación con los trabajadores extranjeros que, en determinadas condiciones, se desplazaban a España, pues no en vano el inglés fue uno de los primeros en acogerse al mismo, motivo por el cual el régimen fue rebautizado como "ley Beckham".

A nivel doctrinal, el tema ha generado numerosas publicaciones. Así, Juan Antonio Madrigal García abordó de manera general la materia en su artículo "El régimen fiscal de los impatriados Problemas de aplicación y alternativas de reforma" (2012), como también Juan Ignacio Gorospe Oviedo en "Los regímenes opcionales de *impatriados* y de no residentes en la imposición sobre la renta" (2010), donde criticó la premura con la que se aprobó este régimen, o Belén García Carretero (2015), que reflexiona de manera genérica sobre este régimen, al igual que sobre la residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2007).

Por su parte, Rafael Sanz Gómez y Alfonso Sanz Clavijo defendieron en un artículo publicado en 2009 - "La política fiscal como instrumento para el fomento del deporte: análisis crítico y alternativas" - los beneficios que un buen marco legislativo de carácter fiscal podía suscitar en relación con la promoción de la actividad deportiva. En el mismo sentido, el artículo de César García Novoa, "La reforma fiscal y el mundo del fútbol" (2015).

Pero no todos los autores han visto con buenos ojos esta regulación, llegando a considerarla lesiva del principio constitucional de igualdad. En ese sentido, en 2008 Carlos De Pablo Varona publicó su artículo "El régimen fiscal para deportistas desplazados ("impatriados") y la aplicabilidad de las exenciones establecidas en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes".

Por su parte, Luis Toribio Bernárdez ha planteado los beneficios e inconvenientes de la vuelta al mismo en un artículo aparecido en 2019 en el Diario La Ley, titulado "La recuperación de la *Ley Beckham* para los futbolistas en el IRPF con motivo de la reciente final de la Champions League disputada en Madrid".

Como se ha indicado, otro de los aspectos jurídico-fiscales más destacados ha sido el del control de los pagos efectuados por los clubes a los agentes de los futbolistas por las comisiones que generan su intervención en las habituales operaciones de traspaso de los mismos.

El tema es tratado de forma genérica en la obra sobre el sistema fiscal español de Emilio Albi Ibáñez, Raquel Paredes Gómez y José Antonio Rodríguez Ondarza (2018).

Contextualizando la materia, en su artículo de la Revista Española de Derecho Deportivo, "Régimen jurídico de los intermediarios en el ámbito del deporte español" (2010), Vicente Javaloyes Sanchís ofrece respuesta al mismo. Aun cuando nos centraremos en la normativa nacional, dado que el fútbol moderno presenta múltiples derivaciones que alcanzan a otros países, hemos creído oportuno analizar igualmente tanto la monografía de Javier Rodríguez Ten, "Régimen jurídico de los agentes de jugadores en España y la Unión Europea" (2013), como el artículo de Emilio García Silvero, Director Legal de FIFA y, por tanto, voz autorizada en la materia, que nos introduce en el Derecho comparado en "De nuevo sobre el régimen jurídico de los agentes deportistas en los Estados Unidos. A propósito de la Sports Agent Responsibility and Trust Act" (2005).

Por su parte, Feliciano Casanova Guasch analiza pormenorizadamente en sendas monografías tanto el estatuto jurídico del agente (2015),

como su fiscalidad, aunque en esta última en coautoría con José Luis Carretero Lestón (2019).

Uno de los temas más interesantes en relación con la fiscalidad es el de las ayudas de Estado, debido fundamentalmente al trato de favor que, desde instancias públicas, se ha otorgado al mundo del fútbol español y que ha provocado que se alcen voces contra el mismo. La materia ha sido analizada tanto por autores nacionales como internacionales.

Una de las teorías más interesantes que se han encontrado a la hora de analizar fuentes, ha sido la llamada "SBC", acrónimo de Soft Budget Constraint, "restricciones presupuestarias" en su traducción al castellano. Así, en 1986, el economista húngaro Janos Kornai publicó su artículo "The Soft Budget Constraint, An Introductory Study to Volume IV of the Life's Work Series", en el que planteaba por vez primera dicha tesis". Posteriormente, el propio Kornai publicó "Understanding the Soft Budget Constraint" (2003), junto a Gerard Roland y Eric Maskin, quien en 1996 siguió incidiendo en la materia en "Theories of the Soft Budget-Constraint".

La benevolencia de trato por parte de los poderes públicos hacia el fútbol español se ha analizado por el profesor Ben Van Rompuy, "Plan to Relieve Spanish Football Club Tax Debts" (2012). En relación con ello, el Dr. Alejandro Quiroga (2017) plantea una llamativa tesis en su artículo "Narratives of Success and Portraits of Misery: Football, National Identities and Economic Crisis in Spain (2008-2012)", que ha dado en llamar "narrativa de éxito nacional", que muestra el victorioso ciclo de la selección española de fútbol de los años 2008 y 2012 como un mecanismo de compensación ante la grave situación financiera del país, es decir, la mencionada política del *panem et circenses* de la Antigua Roma.

La problemática de las ayudas de Estado se puso de manifiesto en 1986, tras la entrada de España en la por entonces llamada Comunidad Económica Europea. Por este motivo, el análisis del tema no debe ser ajeno a la perspectiva comunitaria, motivo por el cual se han consultado el artículo "Deporte y ayudas de Estado", obra de Ramón Terol Gómez, aparecido en 2014 en la Revista Española de Derecho Europeo, el publicado en 2016 por Ana Belén Campuzano Laguillo y Carmen Calderón Patier, titulado "Las ayudas de Estado y la competencia fiscal" o el interesante artículo de Rosa Fraile y Pablo Chico de la Cámara sobre los expedientes abiertos por la Comisión Europea en relación con los clubes de fútbol españoles por estos temas (2015).

Para encontrar el origen del tradicional endeudamiento del fútbol español, hemos analizado el artículo de Juan Antonio Simón, "El Mundial de fútbol de 1982: escarapate de la nueva democracia española" (2012). En él, el autor ya pone de manifiesto la relación del mundo inmobiliario con el fútbol, que años después fue analizada, poniéndola en relación con el tema que nos ocupa, por el profesor Rubén Martínez Gutiérrez en su artículo "El sorprendente mundo del fútbol y el Derecho. A propósito de algunas operaciones urbanístico-deportivas" (2012).

Asimismo, han sido objeto de consulta los artículo de Luis Berenguer Fuster y Nuria Arenas Montañana - "Cuestiones actuales sobre las ayudas de Estado a los clubes de fútbol. Propuestas de solución jurídica a algunos supuestos controvertidos" (2013) -, Jesús Félix García de Pablos - "Las presuntas ayudas de Estado al fútbol español" (2014) - y del profesor Enrique Moreno Serrano -"Ayudas públicas y fútbol profesional. A propósito de unos expedientes" (2014) -.

En relación con las ayudas estatales, se ha creído conveniente tratar el tema de los aplazamientos y las listas de deudores con la Hacienda Pública previstas por el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), en las que aparecen tanto clubes como futbolistas. Así, en los últimos años han aparecido varios artículos acerca del tema que han sido objeto de consulta, como son los de los profesores Bernardo Olivares - "La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales" (2015) -, Juan Bautista Martín Queralt - "Listas de morosos o de defraudadores...esa es la cuestión" (2013) -, Antonio Cayón Galiardo - "La publicación del listado de morosos y de la identidad de los *defraudadores* a la Hacienda Pública" (2015) - o Unai Aberasturi Gorriño - "La lista de deudores de la Ley General Tributaria, ¿una medida sancionadora proporcional?" (2017) -. También ha abordado el tema el Inspector de Hacienda Domingo Carbajo Vasco en su artículo "La publicidad de los delitos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal: un apunte" (2015).

Finalmente, y en cuanto a la metodología, se han seguido las directrices del interesante libro de Robert K. Yin, *Case Study Research. Design and Methods* (2003), consultado, como otros muchos, en la Biblioteca Central de la UNED, que proporciona el acceso al mundo de la investigación de estudios de caso y ofrece una cobertura completa del diseño y uso del método de estudio de casos como una herramienta de investigación válida.

En suma, se presenta una revisión de la literatura muy amplia, como corresponde a la variedad de temas que se derivan de un campo e análisis tan extenso que, además, marca el camino para futuras líneas de investigación.

III. Metodología. Este trabajo se centra en una investigación crítica a través de la revisión de la cuestión, sobre la implicación que ha adquirido la Responsabilidad Social Corporativa (RSC) en la gestión de estas entidades y cómo se ha incorporado a los activos empresariales de unas instituciones que ya no se comportan sólo como organizaciones deportivas sino como marcas internacionales.

Como se ha indicado en la introducción, el objetivo de este trabajo no es otro que plantear el margen de mejora que tendrían las entidades futbolísticas profesionales españolas en caso de implementar en su gestión políticas de responsabilidad social, así como certificar las que actualmente ya han puesto en práctica y su posibilidad de perfeccionamiento.

Con independencia de que las prácticas responsables deban constituir una herramienta transversal que afecta a todos los órdenes de actividad de dichas entidades, tanto por su trascendencia como por los supuestos que constantemente trascienden a la opinión pública, se plantea si en concreto dichas estrategias supondrían una mejora sustancial en la prevención de los delitos de ámbito fiscal, que es de lo que se tratará en la segunda parte de esta Tesis.

Para ello, y teniendo en cuenta la materia objeto de análisis, se ha empleado un enfoque multidisciplinar con una doble metodología, puesto que ha sido necesario el uso de procedimientos de tipo económico, propios del estudio de la empresa, y jurídico, aunque las conclusiones finales tendrán en cuenta la aplicación conjunta de ambos.

La fase de recogida de información se ha realizado en un lapso temporal muy amplio, ya que se viene recopilando desde el año 2012. Así las cosas, ello ha supuesto tomar la muestra en un período

de tiempo en el que se vienen produciendo diversos cambios impulsados fundamentalmente desde instancias externas y que atañen tanto a aspectos relacionados directamente con la responsabilidad social de estas entidades del fútbol español, desde el buen gobierno hasta normas medioambientales.

En cuanto a la metodología de carácter económico, se ha utilizado una investigación de carácter descriptivo y un enfoque cualitativo con perspectiva inductiva para conocer los aspectos más subjetivos que intervienen en los procesos estudiados en relación con el territorio y de qué manera contribuyen a su desarrollo. Dicho procedimiento permite un mejor contraste y análisis de la información recopilada.

Respecto a la primera de ellas, se trató de elaborar un modelo descriptivo para describir de forma exhaustiva la situación actual de la responsabilidad social de las entidades deportivas profesionales relacionadas con el deporte del fútbol. Por ese motivo, se optó por analizar las prácticas desarrolladas por dichas entidades en el sentido de efectuar una recogida de datos que posteriormente pudieran ser objeto de análisis y elaborar así una construcción suficiente de la que posteriormente podamos extraer determinadas conclusiones. Igualmente, se ha examinado la información que estas entidades hacen pública a este respecto al objeto de identificar las prácticas que desarrollan las mismas, y ello a través de una serie de descriptores relacionados con las mismas que facilitan la tarea. En dichos descriptores, y partiendo de la vocación *multistakeholder* de estas entidades, se han incluido términos como responsabilidad social, buen gobierno, ética, transparencia, deontología o compromiso social. El método descriptivo dota de absoluta objetividad al trabajo y viene complementado, como veremos a continuación, por una metodología de tipo cualitativo.

Dentro del procedimiento de carácter cualitativo, en la fase de selección de la muestra incluiremos a todas las entidades deportivas profesionales, tanto a las que se convirtieron en SAD, como a los cuatro clubes que no estuvieron obligados a hacerlo, lo que enriquece la comparativa efectuada, al hacerla más integral. La selección viene unida al hecho de que dichas entidades desarrollen expresamente políticas de responsabilidad social y hayan creado departamentos específicos a tal efecto.

Asimismo, se utiliza la técnica de triangulación para aumentar la validez de la construcción y verificar así los resultados y las posteriores proposiciones, combinando diversos aspectos, como la observación directa, la normativa exigida a los clubes y su cumplimiento y el acceso a la documentación, tanto interna como externa.

Con esta técnica se aumenta la creencia de que el resultado es válido y no un artificio metodológico, otorgando una validación más firme de los resultados si estos convergen. Tanto la validez interna como la externa se garantizan a través de múltiples iteraciones de los datos disponibles y a partir del estudio de caso múltiple y el análisis comparativo de los resultados.

Como hemos comentado, al objeto de analizar los datos utilizamos el método extendido del caso. Pese a que esta metodología es una más de las que se usan en la investigación de Ciencias Sociales, sigue siendo una de las más utilizadas, sobre todo cuando surgen cuestiones como el “por qué de las cosas” y cuando se enfoca sobre un fenómeno contemporáneo dentro de algún contexto de la vida

real¹⁸, como es nuestro caso. Este modo de proceder emplea datos empíricos recogidos a través del estudio de caso para reconceptualizar y extender la teoría. El método de caso extendido implica un doble intercambio: por un lado, entre la revisión de la literatura y el análisis de los datos, y por otro, entre el análisis y la recogida de los datos, lo que viene representado como: revisión de la literatura <—> análisis de los datos <—> recogida de los datos. Según Yin¹⁹, el diseño de metodología para un estudio que intenta extender la literatura existente es el del caso comparativo.

Como técnica complementaria, se ha usado el análisis DAFO (Debilidades, Amenazas, Fortalezas y Oportunidades) que ha sido muy útil para analizar los planteamientos de las entidades para con la responsabilidad social y visualizar las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas respecto a la percepción que tienen sobre el territorio de aplicación.

La información de carácter cualitativo se ha incorporado en el análisis de los datos para matizarlos, ajustarlos o contextualizarlos, siendo de gran valor la sistematización de esta información para identificar las conclusiones principales de este estudio.

Desde un punto de vista jurídico, se ha empleado una metodología de carácter sincrético o pluralista como la opción más idónea, combinando distintos procedimientos y técnicas que se complementan entre sí. El propio marco positivo en el que nos movemos en este estudio es el que nos impone el uso de un modelo de estas características, para finalmente acometer la tarea de

¹⁸ Cfr. R.K. YIN, "Case Study Research. Design and Methods", 2nd Edition, London, Sage, 2003, pág. 1.

¹⁹ Cfr. R.K. YIN, "Case Study...", cit. pág. 11.

sistematización de los resultados obtenidos mediante una construcción jurídica y de su valoración crítica – que deberá incluir una perspectiva ética a través del discurso de la responsabilidad social –, proponiendo los cambios necesarios.

En este punto, se debe hacer una primera clasificación de la metodología empleada. Por un lado, y como métodos clásicos de análisis jurídico, se han utilizado el comparatista, el sociológico y el historicista. Por otro, y dentro de los métodos modernos, el problemático, el de la argumentación y el del análisis económico del Derecho. Pasamos a verlos.

Respecto al método comparatista, se hace uso de la normativa aplicable en países de nuestro entorno como referencia de gran utilidad para el desarrollo de la labor investigadora.

Sin embargo, el proceso no se ciñe a la mera recogida acrítica de las soluciones jurídicas que otros ordenamientos ofrecen sobre la materia, sino que también se busca su fundamento y se valora en su proyección real, teniendo en cuenta los diferentes contextos en que se ubican. De esta manera, podremos usar sus conclusiones y trasladar las que mejor se adapten al fin de nuestra investigación.

Del mismo modo, al valorar el tema de la responsabilidad social y la estrategia, se han analizado obras de autores extranjeros, por gozar de gran autoridad entre la comunidad científica y recoger las posturas dominantes en la materia, que es precisamente lo que pretendemos demostrar en nuestro trabajo, es decir, que una gestión de las entidades futbolísticas profesionales basada en estas políticas mejorará su reputación, les hará ganar valor y ser más competitivas, asegurará su sostenibilidad y les prevendrá respecto a los posibles efectos negativos derivados, en concreto, de malas prácticas jurídico

fiscales. A ello ayuda también la globalización económica, que hace que no difieran mucho las normativas aplicables a las entidades mercantiles.

Respecto a las SAD propiamente dichas, y como pasos a seguir, se ha efectuado una previa identificación del modelo propio y se ha comparado con el de otros países, determinando las posibles soluciones a importar como una posible mejora del español.

En lo que respecta al método historicista, se hace necesaria su utilización, ya que se impone efectuar una valoración del marco jurídico en el que se desenvuelve la labor investigadora sin dejar de lado la perspectiva histórica. Ese análisis de la situación de estas entidades deportivas antes y después de la aprobación de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (LD), que dio lugar al nacimiento de las SAD, facilitará su comprensión y podrá desentrañar la fundamentación histórica de su regulación. En nuestro caso, veremos que esta vestidura jurídica apareció como una suerte de control para intentar poner remedio a la deuda que los clubes de fútbol habían acumulado hasta ese momento y con el ánimo de aplicar una mayor regulación de todos los aspectos relacionados con el deporte profesional. Este análisis histórico propiciará también la valoración de cómo el contexto político, económico y social influye en la conformación de las normas aplicables, así como para anticipar futuras regulaciones.

El método sociológico conecta las normas con la realidad social a la que se aplican. En nuestro caso concreto, se han tenido en cuenta los conflictos que genera la aparición de las SAD, tales como un mayor endeudamiento u opacidad en la gestión, para explicar la realidad jurídica en la que se desenvuelven teniendo en cuenta todo lo anterior. El uso de este método se estimó necesario, ya que facilitaba

el acercamiento de esta figura jurídica y su problemática a la realidad. Se trata de una metodología que complementa a las demás y aporta un buen punto de vista para tratar de hallar la raíz del problema, sobre todo con visión de futuro, pues los continuos cambios socioeconómicos inciden directamente en la modificación de la normativa aplicable.

Como hemos apuntado, también se ha empleado una metodología de corte más moderno, destacando el método del análisis económico del Derecho. Se tratará de establecer una correspondencia entre la realidad del entorno económico en que se mueve la figura en cuestión y las normas mediante la aplicación de técnicas de observación de esa figura jurídica con un enfoque económico. En definitiva, supone la aplicación de técnicas de análisis económico al estudio de fenómenos jurídicos. En nuestro estudio, y dado el matiz económico de las SAD, se impuso su utilización, y para ello se analiza la función económica de las mismas y su posicionamiento en el mercado en que se desenvuelven. Con este método se reduce el estudio jurídico de las SAD a una especial toma en consideración de su función y efectos económicos, analizando las normas que les son aplicables pero desde una mera perspectiva abstracta de eficiencia o máxima eficacia económica. Sólo así se podrá dar respuesta a los problemas que se producen en su funcionamiento cotidiano, ya que es en las situaciones de conflicto cuando los individuos actúan guiados por criterios de maximización, sin verse influidos por criterios morales, lo que se aplicó a nuestra categoría.

El método problemático, como su propio nombre indica, desarrolla teorías a partir del estudio de problemas. En nuestro supuesto, se ha construido la teoría de que la implementación de una verdadera política de responsabilidad social mejorará sustancialmente la gestión a todos los niveles de las entidades del fútbol profesional español. Se

parte del siguiente postulado: que las decisiones y soluciones a adoptar ante un determinado conflicto de carácter jurídico deben ser siempre las más eficientes, esto es, las que permitan maximizar el beneficio colectivo. En el caso de estudio se planteó el supuesto de si una política fiscal responsable por parte de los clubes respecto de los distintos problemas de ese tipo que se pueden plantear en su entorno, mediato o inmediato, iría, no sólo en su propio beneficio, sino simultáneamente en el de la sociedad en general y de sus *stakeholders* en particular. Imaginemos, por ejemplo, el caso de que si un club cumple con sus obligaciones fiscales, es transparente en ese aspecto y, a la vez, tiene implementado un sistema que favorece el que todos sus grupos de interés sigan esa misma praxis, no sólo estará dando un buen ejemplo de ciudadanía corporativa sino que la sociedad se beneficiará de ese cumplimiento provocado por un mayor retorno económico en forma de mejoras en la sanidad, educación y programas sociales en general.

Asimismo, se ha considerado aplicable el método de la argumentación, ya que el trabajo de investigación ha excedido de la mera interpretación de la normativa positiva con herramientas clásicas y reglas básicas de interpretación. Ello ha supuesto la identificación de problemas reales con trascendencia jurídica y una búsqueda de argumentos a favor y en contra que posteriormente han sido ponderados en la propuesta de soluciones finales. Para ello se han tenido en cuenta reglas de carácter lógico inductivo y deductivo y supone una aproximación con un componente crítico para poder obtener así resultados empíricos que abran el camino a nuevos problemas y a la falsación. Esta última podrá presentarse, una vez realizadas las operaciones de contraste, bien por incompatibilidad de la construcción teórica elaborada con enunciados legales de los que no puede prescindirse, bien por fricción de la teoría propuesta con enunciados básicos no escritos. En nuestro caso, al tratarse en su

mayoría de normativa propia de *soft law*, estas operaciones fueron más sencillas.

Vemos, pues, que todos estos métodos de carácter jurídico no son excluyentes, sino que se complementan y que tienen un carácter instrumental, de forma que constituyan un simple medio para descubrir el concepto o la esencia de la institución analizada, de manera que se llegue al resultado final y se acerque a las conclusiones deseadas.

Al ir avanzando en la investigación - mediante las fases de interpretación, construcción, sistematización y valoración crítica - se han ido utilizando los métodos más adecuados a la misma, así como la fundamentación de la construcción teórica a través de criterios hermenéuticos, lingüísticos, ético-sociales y económicos, dado el objeto de la misma.

Además, se han tenido en cuenta las operaciones de crítica y puesta a prueba de la propia construcción teórica, ya que sólo complementando el proceso investigador con las mismas quedará garantizada su veracidad y su utilidad práctica.

Pero la propuesta metodológica no termina ahí, ya que la actividad investigadora exige, no sólo someter a revisión los enunciados teóricos de la Ciencia Jurídica, sino igualmente las formulaciones teóricas propias. Ello se efectúa, siguiendo la sistemática que Karl Popper plasmó en "La lógica de la investigación científica" (1934), mediante un permanente espíritu autocrítico y tomando las respuestas a las que lleguemos como provisionales.

Sin embargo, y pese a ser consciente de las limitaciones que tiene el presente análisis, tanto en su alcance como en su metodología, los resultados que se obtienen del mismo alcanzan la validez empírica

suficiente como para ser tenidos en cuenta y suponer un buen punto de partida para suscitar, al menos, discusión doctrinal al respecto, lo que fomentará en todo caso la transparencia y reforzará la visión que tiene la sociedad sobre tales instituciones, lo que irá en su beneficio.

IV. Estructura del trabajo. La estructura de la presente Tesis es sencilla. Se asienta sobre una primera parte que versa, de manera genérica, sobre la responsabilidad social. A su vez, este apartado se divide en otros varios, comenzando por un recorrido histórico sobre dicho concepto que nos sitúa en el trayecto acerca de su formación terminológica y nos aproxima a su estado actual.

La segunda parte de este primer bloque consistirá en el acercamiento a la responsabilidad social del deporte, en concreto del fútbol. El motivo de este epígrafe es de mera lógica deductiva, partiendo de una serie de premisas que se consideran válidas y unánimemente aceptadas en las sociedades modernas y en la doctrina científica: si partimos de la base de la extraordinaria importancia que el deporte, y en concreto el fútbol, ha alcanzado en las sociedades actuales, consecuentemente, el papel de unos de sus actores principales, los clubes, debe ser puesto en valor, de manera que se han convertido en motores socioeconómicos debido a la importancia de su función y al volumen de negocio que generan a su alrededor, motivo por el cual son considerados como verdaderas empresas. Por ello, y enlazando con la primera parte, al integrar el tejido empresarial, se les debe exigir las mismas exigencias que al resto de componentes del mismo, y la gestión responsable es uno de esos requisitos.

Veremos cómo se ha llegado hasta ese punto, a través fundamentalmente de la evolución histórica de este deporte y cómo ha trascendido a esa consideración para pasar a ser la gran industria en la que se ha convertido en la actualidad y cómo, sobre todo en la

última década, ha sido unánime la creencia de que la gestión deportiva, en concreto la futbolística, es un terreno propicio para la aplicación de la responsabilidad social. Hasta aquí, la cuestión es el acercamiento a estas cuestiones y la manera en que han sido abordadas por los clubes, realizando para ello una pequeña investigación fundada en la información que los mismos publican y que refleja que ha sido sobre todo el aspecto social en el que más se ha incidido, poniendo menos énfasis en el medioambiental y en el de la gestión – buen gobierno, transparencia... – que ha sido animado por organismos como LaLiga.

Aceptado lo anterior, se plantea, de una manera metodológica, una propuesta de aplicación de la responsabilidad social en los clubes de fútbol, vista de un modo holístico y teniendo en cuenta las actuales tendencias en la materia, debate que se ha reavivado con figuras como los programas de cumplimiento o la incorporación o adhesión a los ODS.

Todo ello nos deja a las mismas puertas de la segunda parte de la Tesis, con un carácter eminentemente jurídico-fiscal, que es donde aplicaremos todo lo expuesto en el primer bloque. Así, analizaremos los diferentes problemas empíricos que surgen en relación con la gestión responsable de los clubes de fútbol y las cuestiones de carácter fiscal que aparecen en su día a día, relacionándolas con la posible responsabilidad penal que genera su incumplimiento. Para una mejor comprensión, desglosaremos este apartado utilizando la misma estructura para cada epígrafe, es decir, comenzando por el planteamiento del problema, el estado actual del mismo, un breve análisis de la jurisprudencia existente al respecto y, finalmente, planteando las propuestas de mejora partiendo de la implementación de una gestión socialmente responsable.

Las cuestiones que hemos considerado de mayor interés, son las relativas a la fiscalidad de los derechos de imagen, el régimen de impatriados, el control de los pagos efectuados por los clubes a los agentes en relación con las operaciones en las que estos intervienen y, por último, las ayudas de Estado a los clubes y el trato de favor que ello implica, presididas por un apartado introductorio donde se ponen de manifiesto las obligaciones fiscales tanto de los clubes como de los jugadores, esto es, analizando la materia desde la perspectiva de las personas físicas y las jurídicas, ya que, pese a que la Tesis trata sobre la gestión de los clubes, consideramos compartimentos estancos una y otra perspectiva, pues la ética de las personas jurídicas descansa sobre la de los individuos que las conforman.

El trabajo se completa, como es lógico, con una serie de conclusiones y, como corolario, se incluye tanto la extensa bibliografía utilizada, como los anexos de figuras y jurisprudencia incluidos en la Tesis.

PRIMERA PARTE

CAPÍTULO PRIMERO: LA RESPONSABILIDAD SOCIAL: GÉNESIS, EVOLUCIÓN Y TENDENCIAS

Comenzaremos este punto analizando, en primer lugar, la evolución histórica del concepto de responsabilidad social, cuándo nació y por qué motivos, así como la evolución que ha sufrido después, deteniéndonos brevemente en las vicisitudes históricas y teóricas que influyeron en el mismo, para, posteriormente, finalizar estudiando las tendencias actuales que se están siguiendo en lo que respecta a él y las perspectivas de futuro que se han dado, para poder de esa manera vislumbrar hacia dónde se dirige. En este apartado estructuraremos asimismo la normativa nacional e internacional referente a la responsabilidad social.

I. Génesis: aproximación histórica al concepto. En este apartado efectuaremos un acercamiento a los fundamentos históricos de la responsabilidad social, remontándonos incluso más allá del momento en que la mayoría considera que marcó el inicio de la misma, esto es, la aparición en 1953 de la obra "*Social Responsibilities for the Businessman*", de Howard Bowen, que consagró a este autor como el primer teórico de la responsabilidad social empresarial.

Como decimos, en un trabajo de estas características, hemos considerado necesario remontarnos a un momento anterior a la publicación de esa obra, para tratar de encontrar las verdaderas raíces de la responsabilidad social. Asimismo, ahondaremos en los fundamentos teóricos de la responsabilidad social, en el sentido de analizar las diferentes corrientes de la misma, así como la evolución de la normativa nacional e internacional en la materia.

Muchas obras incluyen la dimensión histórica en sus análisis sobre la responsabilidad social empresarial y proporcionan una visión del contexto en el que se ha formado ese concepto (Heald, 1961, 1970), sin embargo, el término de la responsabilidad social no aparece como tal hasta mediados de los años cincuenta (Bowen, 1953).

La responsabilidad social tiene sus orígenes en varios principios éticos y morales procedentes de la Antigüedad que, posteriormente, se transmitieron a través del pensamiento religioso moderno, especialmente el protestantismo. Posteriormente, se han distinguido diversas etapas en su desarrollo, centrando la cuestión en un país como Estados Unidos, donde tanto la empresa como la figura del empresario han sido fundamentales en su sistema económico y social.

Igualmente, y a pesar de los muchos defensores que tuvo esta nueva concepción de la función de la empresa, no faltaron quienes lanzaron sus críticas contra la misma y cuestionaron su concepto.

A. De la Antigüedad a los principios del siglo XX: la corriente filosófica de la ética. Los autores discrepan respecto al período histórico en que la ética comenzó a influir en los asuntos económicos. Aunque algunos, en opinión aislada, la consideran un fenómeno tan reciente que es demasiado joven para tener una identidad propia²⁰, la mayoría se opone a esta idea y sitúa su origen en la Antigüedad.

Etimológicamente, procede del griego "*ethos*", que significa lugar donde se habita, por lo que lo ético viene a ser, entonces, lo que se hace en casa, en el propio país, sus costumbres, etc... La ética sería, pues, la ciencia de las costumbres propias de cada pueblo, su

²⁰ Cfr. R.T. DE GEORGE, (1987). "The Status of Business Ethics: Past and Future". *Journal of Business Ethics*, Vol. 6, Núm. 3, pág. 201.

comportamiento y hablar de ella conduce indefectiblemente a mencionar a Aristóteles. Este filósofo griego la consideraba como una ciencia práctica que investigaba el recto modo de comportarse por parte de los agentes humanos capaces de decidir libremente sobre sí mismos. La ética aristotélica aunaba, pues, felicidad y virtud, considerada esta última como un medio para alcanzar la primera. De una manera genérica, la ética hace referencia a la bondad o maldad de las acciones y a la calidad humana de las personas que actúan o reciben los impactos de esas acciones²¹.

¿Por qué hablamos de ética en el ámbito de las relaciones empresariales? Con la aparición de las profesiones y las relaciones comerciales en la Europa del siglo XII, cada vez fue ganando más peso el proceder de quienes se involucraban en dichas operaciones y ahí es donde aquella jugaba un papel fundamental, aunque ya en los escritos aristotélicos se ponían de manifiesto sus raíces como guía de buena conducta de los comportamientos individuales²². De esta manera, se puede afirmar que la ética está presente en la toma de decisiones por parte de los individuos aunque, como veremos, también se hablará posteriormente de una ética organizacional.

En un primer momento, vino a confundirse con la moral, y no fue hasta el Idealismo alemán, con Hegel, cuando ambos conceptos tomaron caminos diferentes aunque íntimamente relacionados. Esta idea tuvo su plasmación en el movimiento de la Economía Política y en autores como Adam Smith, como veremos más adelante, y es ahí donde podemos hallar el embrión de la responsabilidad social.

²¹ Cfr. J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, *La Ética del Directivo*. Cuadernos de la Cátedra, Vol. 9. Cátedra de Ética Económica y Empresarial, Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2016, pág. 1.

²² Cfr. D. VOGEL, "The Ethical Roots of Business Ethics". *Business Ethics Quarterly*, Vol. 1, Núm. 1, 1991, pág. 103.

A finales del siglo XIX, el protestantismo en los Estados Unidos presentaba un fuerte vínculo con la ética²³, lo que puede explicar el hecho de que la responsabilidad social se desarrollara con fuerza en aquel país.

1. Las raíces de la corriente de la ética empresarial. Como se ha indicado, esta tendencia nació en Estados Unidos. No obstante, la eclosión de los estudios universitarios y la publicación de obras sobre esta materia no se produjo hasta tiempos relativamente recientes, en concreto en los años ochenta del pasado siglo.

Como se ha indicado, esta disciplina cuenta con una honda raigambre histórica que remonta sus orígenes en el período antiguo, donde la Economía era una disciplina derivada directamente de la Filosofía.

Hacia el año 1430, el alemán Johannes Nider, teólogo de la orden dominica, escribió la obra *De Contractibus Mercatorum*, que conformó una suerte de guía de buenas prácticas comerciales que alentaba a los mercaderes a participar en los negocios siguiendo una conducta ética. La difusión de esta obra se vio favorecida gracias a la invención de la imprenta por Gutenberg a mediados del siglo XV y es una de las primeras referencias que mencionan diversos historiadores en términos de ética mercantil.

Un siglo después, en España destacó la figura del también dominico Tomás de Mercado, economista de la Escuela de Salamanca, que en su obra "Suma de Tratos y Contratos" presentaba una idea de justicia

²³ Cfr. M. WEBER, "La ética protestante y el espíritu del capitalismo", Orbis, Barcelona, 1985, pág. 131. Según Max Weber, el cristiano está destinado a honrar a Dios, pero éste quiere que los hombres hagan obra social.

en la formación de los precios que tenía conexiones éticas y de una cierta responsabilidad social.

2. El protestantismo y la difusión de los principios éticos. Vogel (1991b) centró su investigación en el período posterior a la publicación de la obra de Nider, asociando el concepto de ética con el surgimiento del capitalismo en Europa en el momento de la reforma protestante.

El protestantismo constituye una de las principales ramas del cristianismo, que tuvo su origen en las ideas del teólogo y agustino alemán Martín Lutero en el siglo XVI por el cisma que éste propició a consecuencia de la llamada "reforma protestante", en parte motivada por cuestiones económicas y sociales, al manifestar públicamente su desacuerdo con las prácticas de recaudación de fondos de la Iglesia Católica y la preocupación sobre el uso correcto de las donaciones. En lo que aquí respecta, la ética protestante respaldó los negocios al entender el éxito terrenal como un signo de predestinación divina.

El cristianismo no prohibía las prácticas comerciales. De hecho, Santo Tomás de Aquino escribe en la Suma Teológica: *"No obstante, el lucro, que es el fin del comercio, aunque en su esencia no entrañe algún elemento honesto o necesario, tampoco implica por esencia nada vicioso o contrario a la virtud. Por consiguiente, nada impide que ese lucro sea ordenado a un fin necesario o incluso honesto, y entonces la negociación se volverá lícita. Así ocurre cuando un hombre destina el moderado lucro que adquiere mediante el comercio al sustento de la familia o también a socorrer a los necesitados, o cuando alguien se dedica al comercio para servir al interés público, para que no falten a la vida de la patria las cosas necesarias, pues entonces no busca el lucro como un fin, sino remuneración de su*

trabajo". En otras palabras, no considera inmoral el comercio, sino que lo subordina al "interés público".

Asimismo, debemos destacar que en tiempos más modernos la Iglesia Católica ha desarrollado la llamada "doctrina social" que, de modo implícito, también supone un precedente de la responsabilidad social de la empresa. Surgida en 1891 a partir de la Encíclica del Papa León XIII "*Rerum Novarum*", y sin ánimo de entrar en unos antecedentes históricos que nos conducirían hasta la revolución industrial del siglo XIX y a la lucha de clases, esta doctrina parte de la consideración de la empresa capitalista como una institución de Derecho privado en la que se defiende la propiedad privada de los medios de producción. Sin embargo, el ideal es transformar a dicha empresa en una verdadera comunidad humana cuya finalidad no sea simplemente la producción de beneficios, sino su existencia misma como comunidad de personas que, de distintas maneras, buscan la satisfacción de sus necesidades fundamentales y constituyen un grupo particular al servicio de la sociedad entera, de modo que la persona se erija en el centro de la empresa y de la vida social en general (Compendio de Doctrina Social de la Iglesia²⁴).

Igualmente, en la segunda mitad del siglo XVIII podemos hallar esbozos de la responsabilidad social en la Inglaterra de la Revolución Industrial. Así, autores como Adam Smith, con su obra "La teoría de los sentimientos morales" (1759), Robert Owen o Jeremy Bentham fomentaron medidas en favor de la mejora de las condiciones laborales de los trabajadores.

²⁴ Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia. Disponible en http://www.vatican.va/roman_curia/pontifical_councils/justpeace/documents/rc_pc_justpeace_doc_20060526_compendio-dott-soc_sp.html (último acceso: febrero de 2019).

Pero fue en Estados Unidos, que encabezó la Segunda Revolución Industrial, donde se consolidó esta teoría. A principios del siglo XX, la mayor parte del Producto Interior Bruto (PIB) del país se concentraba en manos de unas pocas familias, como los Rockefeller, lo que despertó recelos entre la población y provocó que algunos de esos grandes empresarios se sintieran en la obligación de demostrar su responsabilidad social, de modo que se convirtieron en adalides del movimiento paternalista de la filantropía corporativa, que guardaba conexiones con el protestantismo imperante en la sociedad norteamericana²⁵.

Por eso, muchos sitúan las raíces de la responsabilidad social en esas prácticas que proliferaron en los años veinte, cuando comenzó a hablarse de la caridad desarrollada por empresarios como Andrew Carnegie, que legaban parte de sus fortunas a la sociedad y que dieron lugar a la llamada "cultura del *giving back*"²⁶. Se entendía la filantropía, no ya como acción individual del empresario, sino como actividad corporativa de la empresa, cuya legitimidad dentro de la sociedad se empezaba a justificar de ese modo. Sin embargo, estas prácticas fueron puestas en duda, ya que se consideraba que eran parte de una estrategia que se dio en llamar "dinero de conciencia", cuya única finalidad era cosmética²⁷ (*window dressing*) y eludir así la

²⁵ Cfr. E.S. ADAMS Y K.D. KNUITSEN. "A Charitable Corporate Giving Justification for the Socially Responsible Investment of Pension Funds: a Populist Argument for the Public Use of Private Wealth". *Iowa Law Review*, Vol. 80, 1994, pág. 227. Originariamente, la filantropía se entendió como una forma de ayuda desinteresada a los demás, similar a la caridad. Sin embargo, ambas diferían en su origen religioso, ya que mientras la primera se asociaba a la ética protestante, la caridad enlazaba directamente con el Antiguo Testamento y la tradición judeo-cristiana.

²⁶ *Giving Back*: modelo o cultura que conceptúa a la empresa como un agente social que debe devolver a la sociedad parte de sus beneficios.

²⁷ Cfr. A. CORTINA ORTS, "¿Para qué sirve realmente la ética?", Espasa, Barcelona, 2013, pág. 45. De una manera muy gráfica, Adela Cortina diferencia entre la ética,

etiqueta de "malos ciudadanos"²⁸, ya que esas colaboraciones se hacían públicas con el fin de cumplir objetivos comerciales y corporativos, como el aumento de ventas o la mejora de la imagen.

B. La responsabilidad social empresarial y el crack de 1929. El advenimiento del siglo XX estuvo marcado por los profundos cambios sociales, económicos y políticos acaecidos en Estados Unidos. Aunque este último aspecto ha sido poco desarrollado, no faltaron autores que incidieron en la ligazón entre las decisiones políticas relacionadas con el Estado de bienestar y la responsabilidad social, que pasó a convertirse en un asunto comunitario²⁹. Asimismo, hubo quien sostuvo que el desarrollo del comunismo en Rusia influyó en la aparición de la responsabilidad social en el país norteamericano.

Dejando al margen el factor político, lo cierto es que fueron diversas circunstancias de carácter económico y social las que influyeron en la creciente preocupación por el tema de la responsabilidad social, entre ellas, los primeros enfrentamientos entre ejecutivos y accionistas de compañías estadounidenses, con el famoso proceso judicial que protagonizó el magnate automovilístico Henry Ford.

El mundo académico no fue ajeno a estas circunstancias y los términos "responsabilidad social" y "ética empresarial" comenzaron a asomar en las obras de autores como Oliver Sheldon³⁰ y, sobre todo,

que se refiere a una transformación interna y nacida de la convicción, y la cosmética, que se relaciona con el maquillaje temporal que mejora el aspecto eventualmente, pero no lo cambia.

²⁸ Cfr. E.S. ADAMS Y K.D. KNUITSEN. "A Charitable Corporate...", cit. pág. 228.

²⁹ Cfr. M. HEALD, "Business Thought in the Twenties: Social Responsibility. *American Quarterly*, Vol. 13, Núm. 2, 1961, pág. 136.

³⁰ En 1923, Sheldon analizó diversos aspectos de responsabilidad social relacionados con la gestión en su obra "La filosofía del management".

en varios artículos publicados por Wallace B. Donham en la prestigiosa revista *Harvard Business Review*. Donham alertó sobre la necesidad de alinear la responsabilidad de las grandes corporaciones con su nuevo rol en la sociedad, enmarcado en un contexto muy diferente al que se había conocido hasta entonces y que estaba en un permanente estado de cambio³¹.

1. Las luchas de poder: el "proceso Ford vs. Dodge". La creciente separación entre propiedad y administración, así como la profesionalización de esta última, suscitaron los primeros enfrentamientos entre estos dos grupos de interés, lo que provocó el nacimiento de una nueva concepción empresarial en Estados Unidos y permitió un cierto desarrollo de la responsabilidad social.

El enfrentamiento más famoso entre accionistas y dirigentes fue el acaecido entre los hermanos John y Horace Dodge y Henry Ford, fundador de la compañía automovilística del mismo nombre. Este proceso, que se presentó ante la Corte Suprema de Michigan, tuvo tanta trascendencia que todavía hoy se analiza en muchas Escuelas de Negocios como estudio de caso³².

A principios de siglo, Ford buscaba financiación para su empresa y los Dodge invirtieron en ella. En 1915, *Ford Motor Company* aumentó su producción y comenzó a generar ganancias que se repartían, como era habitual, entre sus accionistas. Sin embargo, dos años después,

³¹ Cfr. W.B. DONHAM, "The Emerging Profession of Business". *Harvard Business Review*, Vol. 5, Núm. 4, 1927, pág. 402.

³² Cfr. T.L. BEAUCHAMP Y N.E. BOWIE, *Ethical Theory and Business* (8th Edition), Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2008, págs. 90-91. Los autores, Tom Beauchamp y Norman Bowie, utilizaron este caso, junto a otros similares, poniéndolo como ejemplo de este tipo de conductas y como paradigma ético.

Ford cambió su estrategia y no distribuyó los beneficios, sino que decidió reinvertirlos en la propia empresa subiendo los salarios a sus trabajadores, bajo la convicción de que si éstos estaban satisfechos, producirían más y aumentarían el valor global de la empresa. Ello provocó que los hermanos Dodge, propietarios de aproximadamente el 10% del capital de la compañía, presentaran una demanda contra Ford que derivó en un proceso en el que la Corte Suprema de Michigan les dio la razón, obligando a Ford a repartir los beneficios entre sus socios, basando esta decisión en que el objetivo principal de toda empresa era ofrecer rentabilidad a sus accionistas. Pese a ello, Ford se convirtió en pionero de la apertura social de la empresa.

2. La proliferación del discurso de gestión a favor de la responsabilidad social. En los años veinte, hubo un gran interés por el estudio de la construcción del discurso de la responsabilidad social y, en esa línea, Heald trató de demostrar el cambio de las compañías estadounidenses desde lo puramente comercial a lo social a través del análisis de las declaraciones de los grandes líderes empresariales de la época, como Charles Cason, vicepresidente del *Chemical National Bank*, que en 1927 ya advertía que *"el éxito en los negocios no se lograba a expensas de los demás y que los mejores empresarios eran los que, además de sus ganancias, tenían en cuenta el interés público"*³³. La proliferación de estos discursos constituyó el punto de partida de la institucionalización de la ética en la empresa y ayudó a la aparición de los primeros programas de las Escuelas de Negocios que trataron estos temas.

En 1925, la Cámara de Comercio de los Estados Unidos informó que los principios de buena conducta adoptados el año anterior habían sido ratificados por más de setecientos miembros de la organización

³³ Cfr. M. HEALD, "Business Thought...", cit., pág. 127.

que, a su vez, representaban a miles de empresarios (Heald, 1961), lo que demostraba hasta qué punto los primeros principios de responsabilidad social pudieron desarrollarse incluso aunque estuvieran orientados hacia los accionistas³⁴.

C. Los años treinta: el "debate Berle-Dodd". Tras el período de bonanza que significó la década de los años veinte, donde la empresa gozaba de muchas prebendas sociales y económicas, la Gran Depresión y el crack de 1929 pusieron a prueba el llamado "capitalismo del bienestar", basado en la idea de que las grandes empresas podían conducir a la sociedad a un nivel general de prosperidad y justicia social, y pusieron de manifiesto sus disfunciones.

En ese contexto, y mientras el capitalismo se derrumbaba en medio del aumento descontrolado del paro y la pobreza, surgieron los enfrentamientos ideológicos sobre el papel de las empresas, ya que la opinión pública les culpaba de la situación generada, lo que les obligó a intentar mejorar su imagen mediante la realización de determinadas acciones en favor de la sociedad. El debate se centró en la disociación de la propiedad y el control de las corporaciones, realidad que fue abordada de manera pionera por Adolf Berle y Gardiner Means en 1932³⁵.

Precisamente, Berle dio origen a la famosa controversia académica que mantuvo con otro docente estadounidense, Edwin Merrick Dodd profesor de Derecho en Harvard, que fue conocida como "debate Berle-Dodd", que trataba el tema de ante quién eran responsables las

³⁴ Cfr. M.M. BLAIR, *"Ownership and Control: Rethinking corporate governance for the twenty-first century"* Washington DC, The Brookings Institution, 1995, pág. 4.

³⁵ Cfr. A.A. BERLE Y G.C. MEANS, *"The Modern Corporation & Private Property"*, MacMillan, New York, 1932, pág. 132.

corporaciones, argumentando el primero que la administración de una corporación sólo podría ser responsable ante los accionistas, mientras que el segundo sostenía que las corporaciones eran responsables tanto ante la sociedad en la que operaban, como ante sus accionistas.

Berle postulaba que el único objetivo de las organizaciones era maximizar las utilidades y proteger los intereses de sus propietarios o accionistas, de manera que la responsabilidad de los dirigentes lo era sólo para con aquéllos, dentro de un contexto en que la propiedad y el control de las compañías estaban separadas. Por su parte, tal y como se ha indicado, Dodd defendía que, además de lo anterior, las empresas debían desempeñar un rol social, ya que si las mismas habían sido autorizadas y favorecidas por la ley era principalmente porque se encontraban al servicio de la comunidad y no porque fueran fuente exclusiva de beneficio para sus propietarios. Además, Dodd, citando a Donham, mantenía que la única respuesta posible por parte de los empresarios para hacer frente a problemas como el desempleo, el desafío ruso o seguir manteniendo sus ganancias era adoptar una actitud de un liderazgo basado en la responsabilidad social³⁶.

Berle y Dodd alargaron su polémica sobre el concepto de propiedad corporativa en varios artículos aparecidos en *Harvard Law Review* que, curiosamente, eran prácticamente coincidentes en el título. Aunque esta discusión doctrinal se ciñó al ámbito estadounidense, tuvo una gran trascendencia en el desarrollo posterior de la rendición

³⁶ Cfr. E.M. DODD. "For Whom are Corporate Managers Trustees?", *Harvard Law Review*, Vol. 45, Núm. 7, 1932, págs. 1155-1156.

de cuentas y la información financiera³⁷ y hasta qué punto, y ante quién, la gerencia corporativa debía rendir cuentas de sus acciones.

Adolph Berle demostró que la propiedad y el control se habían separado en las compañías modernas, lo que en la práctica suponía que eran sus administradores quienes las controlaban³⁸. Este autor centró su atención en las grandes empresas cuyo capital estaba repartido entre un elevado número de accionistas donde cada uno de ellos poseía una fracción poco significativa del capital que no les permitía controlar las actuaciones de los directivos de la empresa. Además, defendía la primacía de los accionistas dentro de la empresa y que los mismos, al convertir su propiedad individual en una participación en el capital de la empresa, tendían a transformarse en simples inversionistas, cuyo principal derecho era elegir a los administradores, que serían los encargados de operar la empresa en beneficio de aquéllos. De esta manera, la separación entre propiedad y control se consideraba una característica positiva del capitalismo moderno, ya que permitía la especialización de las funciones de propiedad y gestión empresarial. Pero, a la vez, dicha especialización generaba problemas de agencia y, para proteger el interés de los accionistas y restringir la discrecionalidad de los administradores, postulaba la imposición de obligaciones fiduciarias a los mismos, esto es, que actuaran de buena fe y de la mejor manera posible en defensa de sus intereses.

Por su parte, Dodd, aunque aceptaba en parte que la empresa constituía una institución de carácter privado que existía en beneficio

³⁷ Cfr. J.C.C. MACINTOSH, "The issues, effects and consequences of the Berle-Dodd debate, 1931-1932" *Accounting, Organizations and Society: an international journal devoted to the behavioural, organizational and social aspects of accounting*, Vol. 24, Núm. 2, 1999, pág. 139.

³⁸ Cfr. A.A. BERLE Y G.C. MEANS, "The Modern...", cit, pág. 113.

de sus propietarios, también sostenía que había que velar por los intereses del resto de grupos afectados, ampliando así los deberes fiduciarios de la dirección. La respuesta de Berle fue que no iba a abandonar su idea inicial sobre que las organizaciones existían con el único propósito de obtener beneficios para sus accionistas y utilizó el término "guerra civil económica" para describir lo que ocurriría con el sistema económico estadounidense en el supuesto de que las compañías prestasen atención a intereses distintos de los de sus accionistas. Berle argumentaba que las empresas tenían que gestionarse en beneficio de los accionistas, pero no porque estos fueran dueños de las mismas, sino porque ello favorecía también la situación del resto de constituyentes³⁹.

En todo caso, la importancia de este debate fue tal que las teorías esgrimidas por sus protagonistas influyeron en la aparición de varias normas legales que ampliaron el alcance de las responsabilidades de las empresas estadounidenses y regularon la información financiera⁴⁰. Pese a no ser, *sensu stricto*, medidas de responsabilidad social, se aproximaban mucho a la misma.

Casi dos décadas después de la polémica que mantuvieron, con la llegada de la teoría de Bowen sobre la responsabilidad social empresarial que veremos a continuación, el propio Berle llegó a reconocer que el pensamiento de Dodd estaba bien fundamentado.

³⁹ Cfr. A.A. BERLE Y G.C. MEANS, "The Modern...", cit. pág. 307.

⁴⁰ Cfr. J.C.C. MACINTOSH, "The issues...", cit. págs. 150-151. Como resalta Macintosh, el propio Berle participó activamente en la formulación de las políticas del gobierno Roosevelt, como asesor directo del Presidente. También las opiniones de Dodd fueron tenidas en cuenta, al representar un punto de vista alternativo y subrayar la necesidad de una mayor rendición de cuentas ante la sociedad por parte de las corporaciones.

Se puede afirmar, pues, que mucho antes de que naciese el concepto de la responsabilidad social, tanto los temas analizados sobre buen gobierno, como la eliminación del trabajo infantil llevada a cabo entre las décadas de 1920 y 1950, pueden ser considerados como las primeras acciones empresariales socialmente responsables.

D. Los años cincuenta. La ética empresarial recibió un gran impulso cuando en la década de los cincuenta entró en escena en los Estados Unidos el debate acerca de la responsabilidad social de la empresa. Una vez acabada la Segunda Guerra Mundial, la actividad económica se fue reactivando de forma progresiva y las circunstancias marcaron la creación de dos grandes bloques sociopolíticos liderados por las superpotencias que surgieron tras la contienda, Estados Unidos y la Unión Soviética, que, a su vez, abanderaban dos formas distintas de entender la economía: el capitalismo y el comunismo.

Centrándonos en el bloque capitalista, no faltaron voces críticas que alertaban sobre sus deficiencias, que habían permitido que algunos hombres de negocios se enriquecieran gracias al conflicto bélico. En efecto, muchas empresas norteamericanas experimentaron un rápido crecimiento en un contexto social que afrontaba problemas de gran calado, como la pobreza, el desempleo, la degradación urbanística o la contaminación. Esto propició nuevamente la reaparición de las prácticas filantrópicas, pero lo que verdaderamente se reclamaba era la consolidación de una conciencia de responsabilidad social por parte de las empresas y un cambio en la manera de hacer negocios⁴¹.

Como hemos podido comprobar a lo largo de estas páginas, la idea de la responsabilidad social, ligada directamente a la ética

⁴¹ Cfr. J.R. BOATRIGHT, *Ethics and the Conduct of Business (4th Edition)*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2003, pág. 44.

empresarial, se fue fraguando a lo largo de varias centurias. En concreto, a finales del siglo XIX y principios del XX había ido estructurando los discursos y prácticas de los empresarios estadounidenses como parte de una tradición de filantropía corporativa que respondía tanto a principios religiosos protestantes – la salvación del alma –, como a cuestiones eminentemente prácticas – el establecimiento de una fuerza laboral competente –. Sin embargo, su desarrollo como concepto académico no llegó hasta 1953, cuando Howard Bowen usó el término “responsabilidad social” y dio origen a una nueva corriente teórica.

1. La transformación de la función del empresario en Estados Unidos. Estrictamente, el concepto de “responsabilidad” referido al mundo de los negocios comenzó a utilizarse en 1949, cuando Bernard Dempsey, historiador y filósofo estadounidense, publicó en *Harvard Business Review* su artículo “*The Roots of Business Responsibility*”, donde presentaba una serie de argumentos a favor de la responsabilidad social basados en los cuatro conceptos de la justicia: comercial, distributiva, general y social⁴².

Apenas dos meses después, Donald K. David, decano de la Escuela de Negocios de Harvard, publicó el artículo “*Business Responsibilities in an Uncertain World*”, donde impelía a los empresarios a que se comprometieran en asuntos públicos y contribuyeran con su actividad a la sociedad, más allá de las estrictas funciones económicas que llevaban a cabo⁴³.

⁴² Cfr. B.W. DEMPSEY, “The Roots of Business Responsibility”. *Harvard Business Review*, Vol. 27, Núm. 4, págs. 395-397.

⁴³ Cfr. N. FARCANE Y E. BUREANA, “History of ‘Corporate Social Responsibility’ Concept”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 17, Núm. 2, 2015, pág. 35.

Ambos autores coincidían en la idea de que todo negocio necesitaba desarrollarse en el seno de una comunidad para poder funcionar y que, debido a los recursos que manejaban, las empresas tenían un gran poder, y a la vez una obligación, para contribuir al progreso de la sociedad.

El auge del capitalismo hizo que algunos empresarios estadounidenses ejercieran un papel influyente entre la opinión pública y que sus declaraciones tuvieran un gran eco mediático. Entre ellos, destacó el Presidente de la *Standard Oil Company*, Frank Abrams, cuyo artículo "*Management's Responsibilities in a Complex World*", publicado en 1951, hacía referencia a las nuevas responsabilidades que tenían los hombres de negocios en la gestión corporativa y abogaba por el desarrollo de valores sociales que fomentasen el bienestar de los empleados y de la sociedad en general, aunque excluía cualquier idea de paternalismo⁴⁴.

2. Howard Bowen: el "padre" de la responsabilidad social empresarial. El economista norteamericano Howard Rothman Bowen (1908-1989) ha sido considerado como el precursor de la teoría moderna de la responsabilidad social. Tras cursar estudios en su país natal, se trasladó a Londres, donde amplió su formación en la *School of Economics and Political Science*. Al regresar a Estados Unidos, trabajó en el Departamento de Comercio antes de integrarse en la Universidad de Illinois, de la que llegó a ser nombrado decano en 1947. Al frente de esta institución, Bowen inició profundas e innovadoras reformas, como la que le llevó a implantar nuevos planes de estudios relacionados con la responsabilidad social de las empresas, en línea con las investigaciones que él mismo había

⁴⁴ Cfr. F. ABRAMS, "Management's Responsibilities in a Complex World", *Harvard Business Review*, Vol. 29, Núm. 3, 1951, pág. 30.

llevado a cabo, bajo su convencimiento de que la actividad empresarial generaba un notable impacto en la vida de los ciudadanos, por lo que la responsabilidad de los empresarios debía ampliarse más allá de la mera cuenta de resultados. Sin embargo, estos cambios no fueron bien aceptados por los sectores académicos más conservadores, que le recriminaron haberse alejado de los enfoques neoclásicos, por lo que se vio obligado a renunciar a su cargo en 1950⁴⁵.

Fue en 1953 cuando publicó su obra cumbre, titulada "*Social Responsibilities of the Businessman*". Este libro formaba parte de una colección auspiciada por el Consejo Federal de las Iglesias Cristianas de América, que trataba sobre la relación entre la ética cristiana y la vida económica. La trascendencia de este manual fue tal que pronto se convirtió en la "biblia" de la corriente teórica de la responsabilidad social de la empresa⁴⁶, que hacía un llamamiento para precisar la misma y determinar cómo la sociedad podía hacer cambios institucionales para promoverla⁴⁷. El acierto de Bowen fue introducir por vez primera el término de "responsabilidad social empresarial" (RSE), que definió como "*el compromiso u obligación de los empresarios de adoptar políticas, tomar decisiones y seguir instrucciones que fueran deseables, en términos de objetivos y valores, para la sociedad*".

⁴⁵ Cfr. W.U. SOLBERG Y R.W. TOMILSON. "Academic McCarthyism and Keynesian Economics: The Bowen Controversy at the University of Illinois". *History of Political Economy*, Vol. 29, Núm. 1, 1997, pág. 55.

⁴⁶ Cfr. A.B. CARROLL, "Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct". *Business & Society*, Vol. 38, Núm. 3, 1999, pág. 270.

⁴⁷ Cfr. H.R. BOWEN, *Social Responsibilities of the Businessman*, Harper&Row, New York, 1953, pág. 6.

E. El rechazo al concepto de responsabilidad social empresarial.

En los años sesenta, la mayoría de los autores siguieron los postulados de Bowen, lo que enriqueció la teoría mediante la aportación de nuevas líneas de investigación. Además, la responsabilidad social se vio impulsada por acontecimientos sociopolíticos, como la eclosión de los movimientos en defensa de los derechos civiles o en favor del medioambiente, lo que favoreció el desarrollo del concepto inicial. De esta manera, las definiciones de responsabilidad social dejaron de enfatizar el papel del empresario para centrarse en el compromiso de la empresa con su contexto mediante acciones perdurables en el tiempo, superando así la inicial filantropía de principios de siglo, tal y como hemos visto.

Sin embargo, tampoco faltaron quienes se posicionaron en contra del término, entre ellos autores neoclásicos como Theodore Levitt y Milton Friedman, que en 1970 publicó un artículo en *The New York Times* titulado "*The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits*". Pasamos a estudiarlos separadamente.

1. Theodore Levitt. En 1958, *Harvard Business Review* celebró su quincuagésimo aniversario y, para festejar una fecha tan señalada, organizó un simposio sobre responsabilidad social. Todas las comunicaciones fueron en la línea de invitar a los empresarios a asumir este nuevo paradigma, sin embargo, el profesor de la Escuela de Negocios de Harvard, Theodore Levitt, se mostró en desacuerdo con esta nueva forma de pensamiento, ya que temía que descompusiera el concepto tradicional de la empresa al importar al mundo de los negocios lo que hasta entonces era una función

administrativa y que la injerencia privada en los asuntos públicos llevase a la destrucción del sistema económico⁴⁸.

2. Milton Friedman. La postura de Milton Friedman (1912-2006), uno de los economistas más importantes del siglo XX junto a John Maynard Keynes, está en completa contradicción con la corriente de la responsabilidad social.

Fundador de la Escuela Económica de Chicago y Premio Nobel de Economía en 1976, Friedman se opuso al concepto de responsabilidad social y así lo expresó por primera vez en 1962, en su obra "Capitalismo y Libertad", donde analizaba la importancia de este sistema en la sociedad estadounidense de principios de los sesenta y lo caracterizaba por la libertad imperante, tanto en la economía como en la política. Además, abordó el tema de la responsabilidad social, a la que consideraba como una doctrina subversiva dentro de una sociedad libre, ya que, según él, en una economía de mercado las empresas tenían una única responsabilidad, la de usar y alinear sus recursos para incrementar sus beneficios, siempre que cumplieran las leyes⁴⁹, ya que los efectos sociales generados por su actividad aparecían automáticamente, a través del pago de impuestos, el

⁴⁸ Cfr. T. LEVITT, "The Dangers of Social Responsibility". *Harvard Business Review*, Vol, 36, Núm. 5, 1958, págs. 43-45. En su documento, Levitt alertaba sin ambages del riesgo acerca de un posible aumento del intervencionismo administrativo que desvirtuara el sistema.

⁴⁹ Cfr. M. FRIEDMAN, *Capitalism and Freedom*, Chicago: The University of Chicago Press, 1962, pág. 133. Friedman llega a calificar de subversiva a la doctrina de la responsabilidad social, ya que según él, "en una sociedad libre no existe más que una responsabilidad social de la empresa: poner sus recursos al servicio de actividades diseñadas para incrementar sus beneficios hasta el límite que marquen las reglas del juego, es decir, participar en una competición libre y abierta, sin trampa ni cartón".

cumplimiento de las leyes y la contribución de la organización a la consecución del pleno empleo.

Friedman siguió fiel a sus principios en sendos artículos, publicados respectivamente en 1970 y 1972⁵⁰, donde se reafirmaba en sus planteamientos de defensa del capitalismo y de los accionistas, llegando a afirmar que los empresarios estadounidenses que defendían la responsabilidad social se alineaban ideológicamente con el socialismo.

II. Evolución: los fundamentos teóricos de la responsabilidad social. Como respuesta a las críticas formuladas por Levitt y Friedman, a comienzos de los setenta una corriente académica intentó fortalecer los fundamentos conceptuales de la responsabilidad social. De esta manera, surgieron varias líneas de investigación que se centraron, bien en sus principios, bien en las respuestas de gestión para abordar problemas sociales concretos. Igualmente, aparecieron modelos integradores, como los de Wood o Carroll, que revelaron el vínculo entre la responsabilidad social y el desempeño financiero, de modo que en la actividad de la empresa se tenía en cuenta, no sólo su capacidad para maximizar los beneficios de los accionistas, sino también los del resto de grupos de interés.

A. Sus diferentes enfoques. Los múltiples trabajos aparecidos sobre la teoría de la responsabilidad social evidenciaban la acumulación de conocimientos en torno a una construcción que operaba a través de depósitos semánticos, referidos cada uno de ellos a una etapa específica de su construcción teórica. La evolución conceptual de la responsabilidad social ha sido ampliamente descrita

⁵⁰ Cfr. M. FRIEDMAN, "Milton Friedman Responds", *Business and Society Review*, Vol. 1, Núm. 1, 1972 pág. 6.

por una gran cantidad de contribuciones, como las de Carroll (1999), Cochran (2007) o Lee (2008).

El primero de ellos se centró en el concepto de la responsabilidad social, argumentando que precisamente la falta de consenso respecto al mismo era uno de los factores que favorecía su ambigüedad⁵¹. Carroll definió la responsabilidad social como el conjunto de expectativas, no sólo económicas, sino también legales, éticas y discrecionales, que la sociedad tenía sobre la organización en un momento de tiempo determinado⁵². Pese a ello, en 1999 mantenía que el concepto de responsabilidad social se encontraba todavía en fase de construcción⁵³.

Un enfoque diferente, que no tiene que ver con las definiciones subyacentes sino con la forma en que las empresas actuaban para responder a las presiones sociales a las que enfrentaban, lo propuso William Frederick, considerado por ello como el padre del término "capacidad de respuesta social corporativa". Este autor resaltó la madurez del pensamiento empresarial respecto a la responsabilidad social y la transición entre varias fases a las que denominó "CSR1", "CSR2", "CSR3" y "CSR4", que se identificaban con los diferentes puntos de vista - social, responsable, sensitiva o moral y racional - que podían darse dentro del concepto genérico de la responsabilidad social y que pasamos a analizar brevemente.

1. CSR1: el concepto puro de responsabilidad social. Como se ha indicado, la ética empresarial recibió un fuerte impulso cuando, a

⁵¹ Cfr. A.B. CARROLL, "A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance", *Academy of Management Review*, Vol. 4, Núm. 4, 1979, pág. 497.

⁵² Cfr. A.B. CARROLL, "A Three...", cit. págs. 499-500.

⁵³ Cfr. A.B. CARROLL, "Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct". *Business & Society*, Vol. 38, Núm. 3, 1999, pág. 288.

finales de los años cincuenta, surgió la discusión acerca de la responsabilidad social de la empresa. Dicho debate, que se prolongó a lo largo de las dos décadas siguientes, fue paralelo a los cambios sociales que se produjeron en esos años sobre temas tan dispares como los derechos de las minorías, el feminismo, la ecología o los derechos de los consumidores⁵⁴. Las empresas no fueron ajenas a esos cambios y respondieron a las nuevas demandas sociales, que suponían considerarse como organizaciones que, además de producir y distribuir bienes, prestar servicios y ganar dinero por ello, se ayudaban a la sociedad a solucionar sus problemas, muchos de los cuales, emanaban de sus propias acciones.

El enfoque CSR1 se basó en esa obligación de colaborar a la mejora social asumida por las empresas⁵⁵. Desde esta perspectiva, se entendía la responsabilidad social como un desarrollo de la dimensión ética de las acciones de la empresa. Así, Davis la definió como "*las decisiones y acciones de los empresarios tomadas, al menos en parte, para superar el interés económico directo de la empresa*"⁵⁶. Por su parte, McGuire, entendió que la responsabilidad social implicaba que la empresa "*no sólo tuviera en cuenta las obligaciones económicas y legales, sino también sociales*"⁵⁷.

Sin embargo, los críticos a esta teoría creen que esa obligación estaba limitada por consideraciones de carácter económico, ya que

⁵⁴ Cfr. J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, "Ética de los negocios y áreas funcionales de la empresa". *Cuadernos de la Catedra*, (9). Cátedra de Ética Económica y Empresarial (Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2016, págs. 15-16.

⁵⁵ Cfr. W.C. FREDERICK, "From CSR1 to CSR2. The Maturing of Business and Society Thought". *Business and Society*, Vol. 33, Núm. 2, 1994, pág. 151.

⁵⁶ Cfr. K. DAVIS, "Can Business Afford to Ignore Social Responsibilities?", *California Management Review*, Vol. 2, Núm. 3, 1960, pág. 60.

⁵⁷ Cfr. J.W. MCGUIRE, *Business and Society*, McGraw-Hill, New York, 1963, pág. 144.

dependía de las ganancias de la empresa⁵⁸ y, además, dejaba temas sin resolver, tales como las compensaciones entre las metas y los costos económicos y sociales o su base moral. Desde este enfoque, se veía a la empresa como una entidad vinculada a la sociedad mediante un contrato social implícito, por el cual aquélla debía respetar las leyes formuladas por la sociedad y comportarse de manera ejemplar y coherente a los valores de la misma.

Una nueva contribución al concepto de responsabilidad social se formuló en 1971, mediante una declaración o código de conducta del Comité para el Desarrollo Económico (CED)⁵⁹, titulada "*Social Responsibilities of Business Corporations*". La misma se dirigía principalmente a las grandes empresas y recogía sus comportamientos negativos puestos de manifiesto por la opinión pública, que entendía que las corporaciones no se habían preocupado lo suficiente por los problemas sociales y tenían la obligación moral de contribuir al progreso social, más allá de restringir su actuación a las actividades que les eran propias.

En este sentido, una de las principales aportaciones del citado Comité fue la definición de la responsabilidad social a través de la llamada "teoría de los círculos concéntricos", según la cual la sociedad aspiraba a tener un tejido empresarial que contribuyese al desarrollo social a fin de alcanzar objetivos beneficiosos para ella. Esas expectativas se plasmaron en un gráfico donde cada círculo representaba los distintos estadios de los objetivos empresariales, de modo que se sentó un precedente al aclarar ante quién era responsable la empresa y cuál era el nivel de dicha responsabilidad.

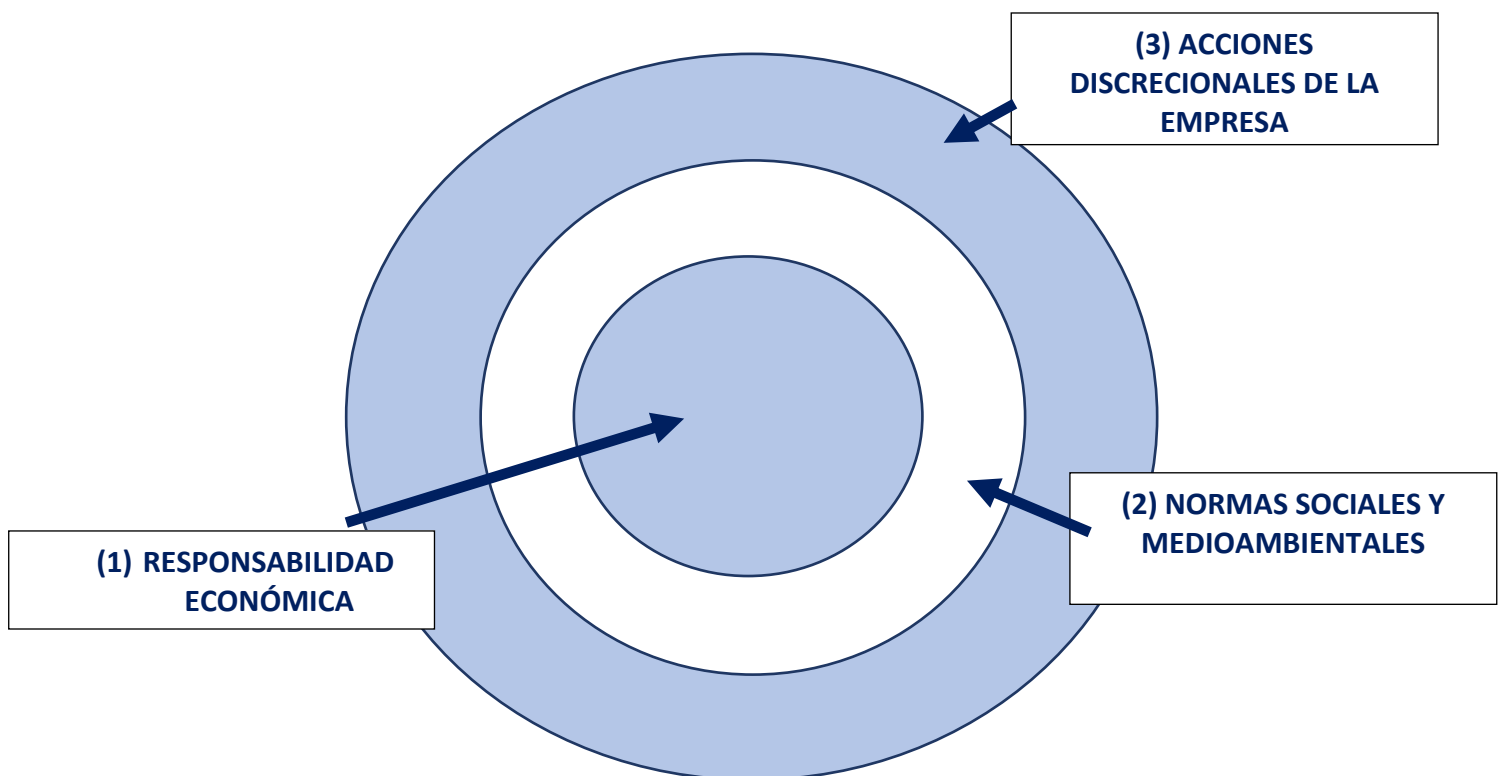
⁵⁸ Cfr. W.C. Frederick, "From CSR1...", cit., pág. 152.

⁵⁹ Comité para el Desarrollo Económico, CED en sus siglas en inglés, es una fundación de las grandes corporaciones americanas.

Así, el círculo interior (1) se refería a la función principal de la entidad: obtener beneficio; el intermedio (2), iba un paso más allá, al añadir los postulados defendidos por Bowen: el respeto por parte de la empresa de los estándares sociales y ecológicos; finalmente, el círculo externo (3), se correspondía con la participación de la empresa en el esfuerzo colectivo del progreso social.

Los dos primeros ámbitos reflejaban, pues, las responsabilidades impuestas a las empresas. Por su parte, las innovadoras contribuciones teóricas del modelo CSR1 se reflejaban en el tercero y dejaban libertad a los dirigentes para que fueran más allá de las responsabilidades mínimas requeridas por la sociedad. Este círculo, el más grande, mostraba que la responsabilidad social podía desarrollarse en varios campos de actividad y en múltiples formas.

Figura 1: Teoría de los círculos concéntricos



Fuente: Elaboración propia, a partir de CED (1971)

El modelo CSR1 fue objeto de muchas críticas, que Wartick y Cochran sintetizaron así⁶⁰:

- La responsabilidad económica sólo contemplaba la visión a corto plazo.
- El segundo círculo distinguía las actividades de la empresa de las de la sociedad, mientras que, según Preston y Post, se trataba de dos sistemas interrelacionados⁶¹.
- Finalmente, resultaba preferible centrarse en los medios de respuesta de la empresa, tal y como permitía la CSR2, en lugar de multiplicar los esfuerzos para delimitar las áreas de responsabilidad de la empresa, las cuales sólo tienen un interés relativo.

2. CSR2: la responsabilidad social como capacidad de respuesta y sensibilidad hacia las necesidades sociales.

Tras las críticas al enfoque anterior, y sin haber terminado de solventar el problema teórico del mismo, en los años setenta la lógica de los hechos impuso su superación y algunos autores, como Frederick, introdujeron una nueva problemática en la discusión bajo el nombre de *corporate social responsiveness* o modelo CSR2. Aunque resulta difícil traducir al castellano el término *responsive*, podemos entenderlo como "la capacidad de una empresa para responder a las demandas sociales"⁶². Este enfoque suponía una evolución respecto a

⁶⁰ Cfr. S.L. WARTICK Y P.L. COCHRAN. "The Evolution of the Corporate Social Performance Model". *Academy of Management Review*, Vol. 10, Núm. 4, 1985, págs. 759-761.

⁶¹ Cfr. L.E. PRESTON Y J.E. POST, "Private Management and Public Policy", *California Management Review*, Vol. 23, Núm. 3, 1981, págs. 57-58.

⁶² Cfr. K. DAVIS, W.C. FREDERICK Y R.L. BLOMSTROM, *Business and Society. Concepts and Policy Issues (4th Edition)*, Mc Graw-Hill, New York, 1980, pág. 44. En concreto, Davis y Blomstrom se reafirmaron en la llamada "ley de hierro de la responsabilidad

la CSR1, aunque hubo quien lo consideró un mero complemento de la misma, ya que las empresas podían responder a esas nuevas demandas sociales y ambientales, pero hacerlo de una manera irresponsable.

Así, en paralelo con el cambio nominal, que pasó de *social responsibility* a *social responsiveness*, también se produjo un avance desde un discurso teórico a otro de carácter empírico, que incidía en cómo se debía estructurar internamente la organización y qué estrategias debían adoptarse para que pudiera responder a las exigencias de su entorno⁶³.

Sin embargo, este enfoque adolecía de similares problemas que su antecesor, por lo que fue objeto de críticas, tales como el no ofrecer una definición clara de la responsabilidad social, no lograr atender al contexto institucional de las empresas o no contener una teoría explícita del valor⁶⁴.

3. CSR3: la responsabilidad moral. Frederick intentó llenar la brecha de valores que detectó en los modelos anteriores, al proponer la llamada CSR3, que suponía la puesta en valor de los significados morales de lo que se considera ético⁶⁵. Según él, esta cultura de la ética, que hundía sus raíces en el cristianismo, en el marxismo y en

social", que habían aportado años antes, que decía que "*a largo plazo, las empresas que no usen el poder de forma que la sociedad los considere responsables, tenderán a perderlo*".

⁶³ Cfr. W.C. FREDERICK, "From CSR1 to CSR2. The Maturing of Business and Society Thought". *Business and Society*, Vol. 33, Núm. 2, 1994, pág. 155.

⁶⁴ Cfr. W.C. FREDERICK, "From CSR1 to...", cit., págs. 160-161.

⁶⁵ Cfr. W.C. FREDERICK, "Toward CSR3: Why ethical analysis is indispensable and unavoidable in corporate affairs". *California Management Review*. Vol 28, 2, pág. 134.

el humanismo, defendía que el comportamiento corporativo debía referirse a esos valores centrales.

Asimismo, identificó tres impulsores éticos basados en valores para la toma de decisiones gerenciales: el utilitarismo - es decir, el interés propio económico de la empresa -, los derechos humanos y la justicia social, esto es, las preocupaciones de distribución o de nivel social. De esa manera, la CSR3 encarnaba la rectitud y la corrección moral en las acciones y políticas formuladas⁶⁶ y, además, las organizaciones eran conscientes del marco institucional en el que operaban, reconociendo al poder administrativo como garante y regulador de ese contexto. De ese modo, la responsabilidad social de la empresa consistía en cumplir con las directrices que la sociedad le indicaba y que cristalizaban en virtud de un proceso público y democrático de elaboración de las políticas.

Este enfoque fue criticado por los pragmáticos, que temían que un exceso de ética pudiera reducir la productividad de las empresas y obstaculizar el proceso de economización de la sociedad. Asimismo, se planteó el problema de la subjetividad de los valores, que variaban según las culturas y los países⁶⁷, así como el temor ante un creciente poder institucional al imponer la regulación como único medio para la consecución de los objetivos sociales.

4. CSR4: la responsabilidad racional. En 1998, el propio Frederick dio un paso más y propuso un cambio de paradigma, de carácter más metafísico, al relacionar la responsabilidad social con la ciencia, el cosmos y la religión, defendiendo un nuevo enfoque en el que las

⁶⁶ Cfr. W.C. FREDERICK, "Toward...", cit, pág. 135.

⁶⁷ Cfr. W.C. FREDERICK, "Toward...", cit., págs. 138-139.

empresas adoptaban sus decisiones con una visión amplia centrada en el cosmos, en lugar de en ellas mismas⁶⁸.

B. De la responsabilidad social empresarial al desempeño social. Más adelante, se relacionó a la responsabilidad social con un nuevo enfoque, llamado "desempeño social corporativo"⁶⁹. Este modelo iba más allá de la preocupación de las organizaciones por considerar el impacto de sus acciones sobre la sociedad, para centrarse en lo que las mismas eran capaces de lograr al aceptar su responsabilidad social y adoptar una filosofía de voluntad de respuesta, de forma que la responsabilidad social no se concebía desde un punto de vista estático, sino como un modelo de comportamiento formado por procesos.

Wood definió ese desempeño como "*la configuración de los principios de responsabilidad social, los procesos de respuesta a los requerimientos sociales y las políticas, programas y resultados tangibles que reflejan las relaciones de la organización con la sociedad*"⁷⁰.

Entre los diversos modelos de desempeño social corporativo que influyeron en el concepto de responsabilidad social, destacaron el de Carroll - que supuso una importante contribución tanto en el campo de la definición de categorías de la responsabilidad social (CSR1),

⁶⁸ Cfr. W.C. FREDERICK, "Moving to CSR4: What to Pack for the Trip". *Business and Society*, Vol. 37, Núm. 1, págs. 45-49.

⁶⁹ Cfr. D.H. SAIIA, A.B. CARROLL Y A.K. BUCHHOLTZ, "Philanthropy as Strategy: When Corporate Charity "Begins at Home"", *Business and Society*, Vol. 42, Núm. 169, 2003, pág. 187. Entienden los autores que el desempeño social y la filantropía corporativa pueden constituir poderosos símbolos para reconstruir la comunidad y restablecer la conexión y la legitimidad con la sociedad.

⁷⁰ Cfr. D.J. WOOD, *Business and Society*. Glenview: Scott Foresman, pág. 693.

como en el de las respuestas para hacer frente a las presiones sociales a las que estaban sometidas las empresas (CSR2) -, el modelo de actuación social de Wartick y Cochran - presentado como una evolución del anterior - y, finalmente, el de Wood.

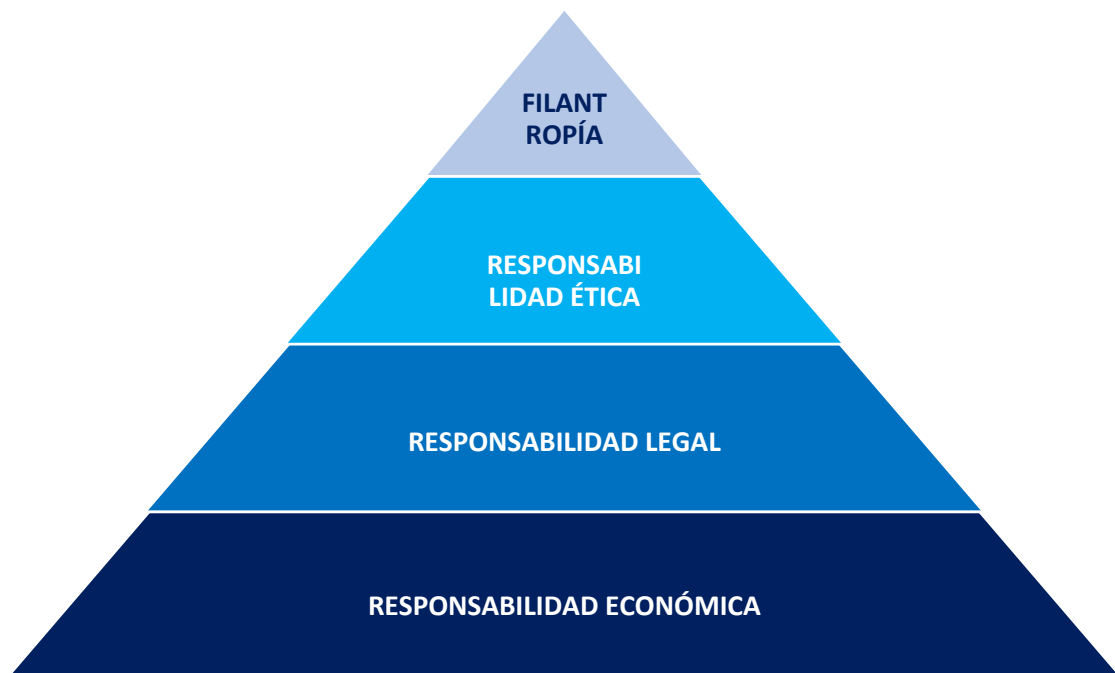
1. El modelo de Carroll. Si bien el economista de ascendencia hindú Suresh Sethi fue uno de los primeros autores en estudiar el concepto del desempeño social a partir de las críticas sobre la dificultad de poner en práctica las propuestas de Frederick, ya que para solventarlas distinguió tres niveles: cumplir las leyes, aceptar los valores sociales y mostrar sensibilidad ante los problemas del entorno -, es a Archie Carroll a quien debemos las principales contribuciones de dicho enfoque, ya que creó un modelo según el cual la actuación social de una organización se reflejaba en una triple dimensión. Dicho autor fue más allá que Sethi, asegurando que las responsabilidades de la empresa debían dar respuesta a las aspiraciones legales, éticas y voluntarias que la propia sociedad esperaba de ella y planteó cuatro tipos de obligaciones: económicas, legales, éticas y voluntarias.

1- La responsabilidad social propiamente dicha, englobaba las aspiraciones de carácter económico, legal, ético y voluntario o filantrópico que la sociedad podía tener respecto de la empresa. Este modelo se centraba en el desempeño socialmente responsable por parte de las organizaciones y definía cuatro categorías o principios de responsabilidad social interrelacionadas: la económica, que era la base sobre la que descansaba el resto de responsabilidades, estaba ligada a la generación de rentabilidad y suponía la reconciliación con el movimiento crítico de la responsabilidad social liderado por Levitt y Friedman, ya que afirmaba la primacía de esta categoría frente a las demás; la legal, entendiendo que la empresa sólo podía asumir sus responsabilidades económicas

desde el respeto a la normativa vigente; la ética, basada en un conjunto de valores y principios que no se medía a partir de obligaciones legales, sino de un contrato social implícito que vinculaba a la empresa con la sociedad; y, finalmente, las responsabilidades de carácter discrecional, es decir, las que se dejaban a la voluntad de cada organización, como prácticas filantrópicas, de forma que la empresa fuera un buen ciudadano corporativo y dedicara recursos a mejorar la calidad de vida de la comunidad.

- 2- Los activos sociales, mediante los cuales se identificaban las áreas temáticas relacionadas con las responsabilidades anteriores, lo que conducía a la determinación de los problemas sociales a los que la empresa debía hacer frente, como el medio ambiente, los accionistas o el consumo.
- 3- La respuesta social, que era la actitud adoptada por la organización respecto de dichos problemas sociales, ya fuera de reacción, defensa, acomodación o proactiva.

Figura 2: Pirámide de Carroll



Fuente: Elaboración propia a partir de Carroll (1991)

2. El modelo de Wartick y Cochran. En 1985, Steven Wartick y Philip Cochran propusieron un nuevo patrón que llamaron "modelo de actuación social" que tenía puntos de coincidencia respecto del enfoque anterior, fundamentalmente en lo referente al concepto y principios de responsabilidad social y a la postura de la organización para hacer frente a los problemas planteados. Sin embargo, a diferencia del modelo de Carroll, entendían que los activos sociales no tenían carácter estático, sino dinámico, al cambiar en función de las circunstancias de la organización y de su entorno.

3. El modelo de Wood. En 1991, Donna Wood revisó los modelos anteriores y presentó un modelo que dio en llamar "de actuación social corporativa". Así, respecto de Carroll, su aportación consistió en que las cuatro responsabilidades que había planteado aquél se entendían como dominios, no como principios de responsabilidad social. Por otra parte, subsumió las dimensiones de respuesta social y gestión de activos sociales propuestas por Wartick y Cochran en una sola, que llamó "procesos de respuesta social", añadiendo además una tercera, denominada "resultados del comportamiento corporativo".

Como se ha indicado, para Wood las cuatro responsabilidades de la pirámide de Carroll constituían dominios y no principios de responsabilidad social, que describían las complejas relaciones entre la sociedad, la empresa y los miembros de las mismas. Wood amplió la anterior teoría y afirmó que sus niveles describían las complejas relaciones entre la sociedad, la empresa y los miembros de las organizaciones. De esta manera, este cruce de intereses de cada uno de los niveles se clasificaba en tres estratos donde podían encuadrarse los principios a los que se sujetaban las empresas:

- 1- El institucional, en el que las empresas desarrollaban sus actividades de manera responsable y dentro de la legalidad, ya que, si no actuaban así, acababan perdiendo el favor de la sociedad y, por ende, su capacidad para actuar. De aquí resulta el principio de legitimación social, que era el que permitía operar a las empresas.
- 2- El corporativo, donde las empresas debían responder a los problemas sociales y medioambientales que ellas mismas contribuían a crear con sus actividades. Este era el principio de responsabilidad pública.
- 3- El individual, que veía a los directivos como agentes morales y exigía que administraran las empresas de manera responsable y basada en principios de buen gobierno.

Su principal contribución fue, pues, el establecimiento de un vínculo entre los diferentes flujos de responsabilidad social, relacionándolos con las categorías expuestas por Carroll.

Figura 3: Modelo de Wood

	NIVEL INSTITUCIONAL	NIVEL ORGANIZATIVO	NIVEL INDIVIDUAL
RESP. ECONÓMICA	PRODUCIR BIENES Y SERVICIOS, CREAR EMPLEO Y RIQUEZA PARA LOS ACCIONISTAS	PRECIOS QUE REFLEJEN COSTES DE PRODUCCIÓN Y EXTERNALIDADES (TRANSPARENCIA)	TECNOLOGÍAS RESPETUOSAS CON MEDIO AMBIENTE
RESP. LEGAL	ESTRICTO CUMPLIMIENTO DE LA LEY	CUMPLIR LA LEY EN INTERÉS DE LA ORGANIZACIÓN	INTERPRETACIÓN AMPLIA DE LAS NORMAS
RESP. ÉTICA	RESPECTO DE PRINCIPIOS ÉTICOS	FOMENTAR INFORMACIÓN TRANSPARENTE	INFORMACIÓN ESPECÍFICA PRODUCTOS CONCRETOS
RESP. VOLUNTARIA	SER BUEN CIUDADANO DE MANERA GENÉRICA	DESTINAR RECURSOS A PROBLEMAS SOCIALES DE CARÁCTER GENERAL	DESTINAR RECURSOS PARA RESOLVER PROBLEMAS CONCRETOS

Fuente: Elaboración propia a partir de Wood (1991)

C. La teoría de los *stakeholders* o de los grupos de interés. En los años ochenta surgió el modelo de los grupos de interés. En el contexto que venimos analizando, numerosos empresarios comenzaron a hablar de la responsabilidad social de sus organizaciones y de la atención que debían dar a los diferentes grupos de interés. Aunque, como hemos visto, el modelo tradicional defendía que el objetivo principal de una empresa debía ser la maximización del beneficio y que el único grupo a contentar eran los accionistas, pronto se superó esta teoría. Años antes, ya Abrams había indicado que las empresas debían conseguir un equilibrio equitativo de las demandas planteadas por los grupos directamente interesados, tales como accionistas, empleados, clientes y público en

general⁷¹, afirmación que marcó el cambio en la mentalidad empresarial respecto al propósito de las organizaciones y supuso el germen de la aparición, a mediados de la década de los ochenta, de una nueva teoría llamada de los grupos de interés, considerada inseparable del concepto de responsabilidad social. Aunque el concepto de *stakeholder* ya había sido utilizado en los años sesenta y setenta, fue Freeman quien en 1984 sistematizó y delineó una manera de aproximarse a los mismos que abrió un nuevo paradigma y una nueva teoría de la empresa y la gestión⁷², al asegurar que las empresas no sólo debían atender las expectativas de sus accionistas – enfoque *shareholder* –, sino las de todos sus grupos de interés, aunque la verdadera dificultad en tal caso radicaba en la justa distribución de dichos intereses, lo que cambió la mentalidad existente hasta ese momento. Este nuevo enfoque de gestión se basaba en la máxima de que la empresa "*debía devolver a la sociedad lo que ésta le había dado*"⁷³.

A continuación, trataremos de definir, en primer lugar, el concepto de grupos de interés, para analizar después sus diferentes clasificaciones y, finalmente, adentrarnos en sus diferentes dimensiones, basándonos para ello en los trabajos de Donaldson y Preston (1995) y en las críticas a dicha teoría.

⁷¹ Cfr. F. ABRAMS, "Management's responsibilities in a complex world", *Harvard Business Review*, Vol. 29, Núm. 3, 1951, pág. 30.

⁷² Cfr. J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, *Empresa y gestión sostenible. Hacia una ética del management*, Digital Reasons, Madrid, 2018, pág. 64.

⁷³ Cfr. A.A. PINILLOS Y J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, "De la RSC a la sostenibilidad corporativa: una evolución necesaria para la creación de valor", *Harvard-Deusto Business Review*, 207, 2011, pág. 16.

1. Concepto de grupos de interés. De una manera genérica, Edward Freeman⁷⁴, considerado como el autor que definió y desarrolló esta teoría, entendía por tales "*cualquier individuo o grupo de individuos que pueden afectar o ser afectados por la consecución de los objetivos empresariales*". Para él, el punto de partida de esta teoría se encontraba en la relación fiduciaria entre empresa y *stakeholders* y definió a la organización como un conjunto de grupos de interés con fines compartidos, lo que aumentaba el círculo de la identidad corporativa, entendiendo la responsabilidad social como una "responsabilidad ampliada" que superaba los límites de la tradicional teoría de la agencia y permitía visiones más integradas respecto al comportamiento de las organizaciones con su entorno.

El neologismo anglosajón *stakeholder* está asociado a dos metáforas que tienen como objetivo explicar que la empresa no tiene como único fin servir a los accionistas o propietarios (*stockholders* y *shareholders*), sino también a todos los individuos y grupos que la configuran y la hacen posible (*stakeholders*), ya que para que un proyecto funcione, debe involucrar a muchos grupos de interés y hacerles sentir partícipes.

La primera vez que se usó este término fue en 1963, cuando la institución norteamericana *Stanford Research Institute* publicó un informe interno acerca de los procesos de planificación de la empresa. En ese trabajo, se definía a diversos grupos "*sin cuyo apoyo una organización no podía subsistir*", tales como accionistas, trabajadores, clientes, proveedores, prestamistas y, en fin, la sociedad en general, y los denominó *stakeholders*. El propio Freeman reconoció como pioneros de esta idea a autores como Igor Ansoff o

⁷⁴ Cfr. R.E. FREEMAN, *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Boston, Pitman, 1984, pág. 24.

Bob Stewart, además de Berle y Means por sus trabajos sobre la separación entre la propiedad y el control.

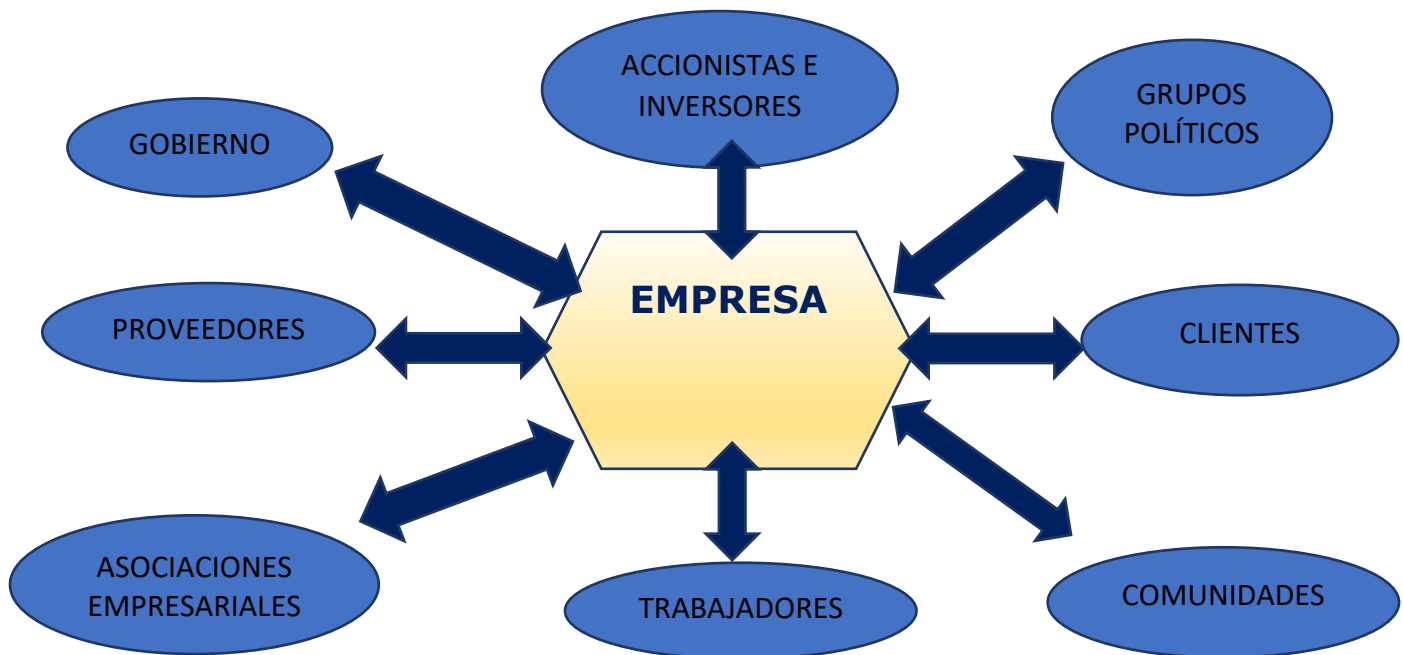
Sin embargo, no se puede hablar de una propuesta teórica propiamente dicha hasta 1984, cuando Freeman publicó la obra *Strategic Management. A Stakeholder Approach*, cuya principal pretensión fue construir un nuevo marco que diera respuesta a las preocupaciones de los directivos de las empresas producidas por los cambios acaecidos de su entorno que tanto les desconcertaban, ya que carecían de herramientas adecuadas para entenderlo y relacionarse con él. Tras ello se escondía una forma más amplia de conceptualizar las relaciones en las organizaciones, que ya no se limitaban a las existentes entre trabajadores y empresarios, lo que favoreció el tránsito hacia un nuevo paradigma, que entendía a la empresa como un complejo de grupos de interés en red que interactuaban entre sí.

El objetivo de la gestión y la razón de ser de la empresa desde el punto de vista ético debía ser la maximización a largo plazo del bienestar de todos esos grupos de interés, cumpliendo con la consecución de un resultado financiero que satisficiera las expectativas de los accionistas y, para ello, la dirección debía conocer los intereses y expectativas de los distintos grupos.

2. Clases de grupos de interés. La clasificación original de los grupos de interés ha ido evolucionando desde la inicial concepción de la empresa como una organización que solamente se relacionaba con sus accionistas, proveedores, clientes y trabajadores, hasta la que

proponen Donaldson y Preston (1995), que representamos a continuación⁷⁵.

Figura 4: El modelo de los grupos de interés



Fuente: Elaboración propia, a partir de Donaldson y Preston (1995)

Como se aprecia en el gráfico, la reciprocidad o bidireccionalidad acentúa la relación mutua y equidistante existente entre la organización y su entorno, con lo que las acciones del grupo de interés afectan a la empresa, y viceversa.

En otra clasificación, Clarkson distingue entre los grupos de interés primarios, que participan en transacciones con la empresa y mantienen estrechas relaciones con ella, de modo que sin ellos la organización no podría subsistir, y los secundarios, todos los no incluidos en la categoría anterior y que, a diferencia de ellos, no influyen en el flujo económico de la compañía ni son necesarios para

⁷⁵ Cfr. T. DONALDSON Y L.E. PRESTON, "The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications". *Academy of Management Review*, Vol. 20, Núm. 1, 1995, pág. 69.

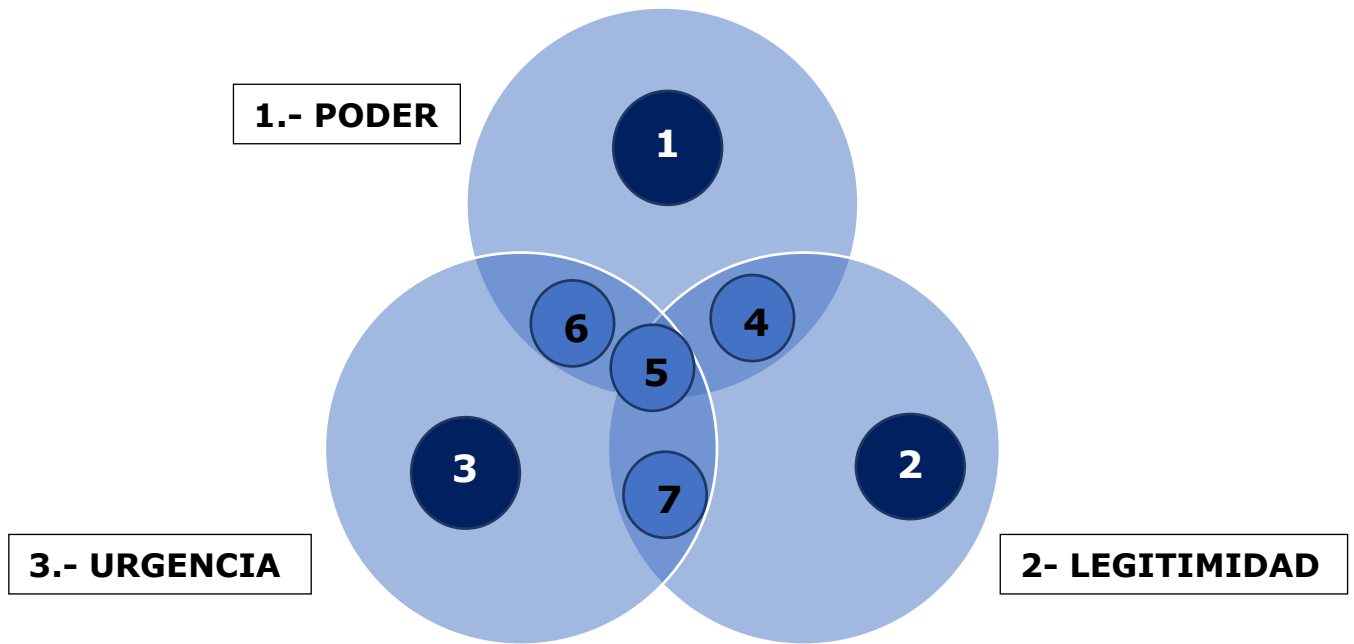
la estrategia organizativa. Entre los primeros encontramos a los accionistas, empleados, clientes o proveedores; como secundarios podemos incluir a los competidores, la comunidad en la que radica la empresa o los medios de comunicación⁷⁶.

Mitchell, Agle y Wood⁷⁷ defendieron que una gestión eficiente de los grupos de interés sólo podía realizarse mediante su identificación previa, así como la de sus necesidades y pretensiones, por lo que se alejaron de las taxonomías anteriores y propusieron que los grupos de interés se clasificaran según reunieran uno o más de los siguientes rasgos: el poder suficiente para influir en la empresa, la legitimidad para mantener la relación con la misma y la urgencia de la pretensión concreta que tuvieran. Estos criterios multiplicaron el catálogo de los grupos de interés, distinguiendo entre (1) dominantes, que gozaban de poder y legitimidad; (2) dependientes, que carecían de poder para hacer valer directamente sus pretensiones, aunque podían tejer alianzas con otros que sí tuvieran ese poder; (3) peligrosos, por cuanto podían usar la violencia para que hacer valer sus pretensiones al carecer de legitimidad; (4) inmediatos, que recibían atención preferente de los directivos; (5) durmientes, esto es, grupos en principio en estado somnoliento, pero a los que no se les puede obviar, ya que si llegan a plantear alguna reclamación, pueden convertirse en peligrosos; (6) discrecionales, los que tienen alguna expectativa para con la organización; (7) y, finalmente, demandantes, que protestaban contra la empresa y sus actividades.

⁷⁶ Cfr. M.B.E. CLARKSON, "A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance". *Academy of Management Review*, Vol. 20, Núm. 1, 1995, págs. 101-107.

⁷⁷ Cfr. R.K. MITCHELL, B.R. AGLE Y D.J. WOOD, "Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *Academy of Management Review*, Vol. 22, Núm. 4, 1997, pág. 854.

Figura 5: Clases de grupos de interés (Mitchell, Agle y Wood)



Fuente: Elaboración propia, a partir de Mitchell, Agle y Wood.

3. Las dimensiones de la teoría de los grupos de interés. La complejidad de cada una de las definiciones atribuidas a la noción de grupos de interés ha favorecido la confusión semántica entre los términos utilizados, lo que ha llevado a algunos a no aprehender una, sino varias, de ellas. Asimismo, algunos autores destacaron la dimensión ética de los mismos⁷⁸.

En todo caso, al objeto de mostrar la dificultad del tema, Donaldson y Preston (1995) resaltaron la existencia de tres dimensiones o aspectos diferentes dentro de la teoría de los grupos de interés⁷⁹:

- El aspecto descriptivo, utilizado para explicar la naturaleza de los diferentes comportamientos observados respecto de la empresa y sus grupos de interés.

⁷⁸ Cfr. J.H.V. OOSTERHOUT, P.M.A.R. HEUGENS Y M. KAPTEIN, "The Internal Morality of Contracting: Advancing the Contractualist Endeavor in Business Ethics", *Academy of Management Review*, Vol. 31, Núm. 3, 2006, pág. 525.

⁷⁹ Cfr. T. DONALDSON Y L.E. PRESTON, "The Stakeholder Theory...", cit., págs. 69-71

- El instrumental, que defiende que un enfoque *stakeholder* es el más adecuado para una correcta dirección estratégica de la organización y la consecución de los objetivos y las metas empresariales, ya que el tener en cuenta los intereses de las partes interesadas puede proporcionar ventajas competitivas como un factor diferenciador.
- El normativo, que examina las bases teóricas y normativas de los motivos que llevan a las empresas a tener en cuenta los intereses de sus grupos de interés. Este aspecto permitía interpretar la función de la organización, así como aportar guías éticas que debían ser tenidas en cuenta a la hora de gestionar las mismas.

4. Crítica a la teoría de los grupos de interés. Pese a tratarse de una corriente que ha tenido gran aceptación, no ha estado exenta de críticas que se centran en aspectos tales como su origen o el propio concepto.

Según Jensen, al margen de su tradición en la historia de la Economía, la teoría de la maximización del beneficio de los accionistas representaba mejor que la de los grupos de interés las dimensiones social y económica de las organizaciones, pues *"como es matemáticamente imposible maximizar en más de una dirección, un comportamiento lógico requiere una única dirección y no múltiples objetivos, tal y como defiende la teoría de los grupos de interés"*. Además, argumentaba que la corriente *stakeholder* no proporcionaba un criterio objetivo para la toma de decisiones ni para la evaluación de desempeño⁸⁰.

⁸⁰ Cfr. M.C. JENSEN, "Value maximization, stakeholder theory and the corporate objective function", *European Financial Management*, 7, 2001, págs. 297-317.

En todo caso, y salvo estas opiniones, lo cierto es que como decimos la teoría de los grupos de interés ha sido mayoritariamente aceptada considerándose como una de las bases modernas de la tesis de la responsabilidad social de las empresas.

D. La responsabilidad social y el gobierno corporativo. Aunque tradicionalmente la responsabilidad social se viene ligando a cuestiones sociales y medioambientales, no debemos olvidar que, aun siendo parte importante de la misma, ésta no se circunscribe sólo a ellas, sino que va más allá. Así, desde una perspectiva holística y como compartimento estanco de las otras dos, podemos distinguir otro eje de la responsabilidad social: el gobierno corporativo.

El gobierno corporativo ha ido ganando protagonismo en el ámbito de la responsabilidad social, sobre todo para dar respuesta a las situaciones de corrupción que se han destapado en los últimos años y que originaron una mayor demanda de transparencia y buena gobernanza mediante una mayor formación ética de los órganos directivos y garantías de reporte.

A priori, la responsabilidad social se dirige a un espectro más extenso que el gobierno corporativo, ya que mientras la primera afecta a un conjunto amplio de grupos de interés, el segundo parece ceñirse al ámbito *ad intra* de la empresa, al perseguir el contrapeso entre las distintas relaciones de poder que la componen. Sin embargo, lo cierto es que existe una relación directa entre ambos conceptos en términos de competitividad empresarial, ya que, si en vez de ceñirse a la relación entre accionistas y directivos, se parte de un concepto que englobe también las relaciones con todos los propietarios de recursos, sean económicos o no, que de algún modo participan en la actividad

de la organización, el resultado es que para conseguir la excelencia⁸¹ empresarial será necesaria una gestión orientada a todos esos grupos de interés y eso sólo será posible desarrollando estrategias acordes con la responsabilidad social. En un universo casi infinito de grupos de interés, el accionista siempre será el *stakeholder* de referencia, sin embargo, las tecnologías de la información, los cambios regulatorios y las nuevas expectativas de la sociedad han facilitado un proceso de empoderamiento de otros grupos que se traduce en su mayor capacidad de influencia sobre los negocios de la entidad, lo que ha dado paso, como decimos, a la superación de la visión tradicional del gobierno corporativo.

Así pues, la interrelación de la responsabilidad social y el gobierno corporativo implica una adecuación de la estrategia empresarial, de forma que la gestión conjunta de los impactos sociales, medioambientales y económicos se realice con la completa aceptación por parte de la propiedad de la empresa y de su cúpula directiva. Para llevar a cabo una buena integración de la responsabilidad social dentro de la compañía es importante que los órganos de gobierno la perciban, no como una mera estrategia de *marketing*, sino como un motor de crecimiento y generación de valor.

Como hemos visto al inicio de este trabajo, la responsabilidad social hunde sus raíces en la ética como valor fundamental sobre el que se asienta, lo que traducido al mundo empresarial supone un acercamiento a los ideales de transparencia y buen gobierno.

⁸¹ Cfr. A. CORTINA ORTS, "¿Para qué sirve...?", Espasa, Barcelona, 2013, pág. 140. La profesora Cortina sitúa el origen del término "excelencia", al menos en la cultura occidental, en la Grecia de los poemas homéricos, para referirse a la persona que destacaba por encima de la media gracias a sus habilidades, extendiendo su virtud, no sólo para sí mismo, sino fecundando a la comunidad a la que pertenece.

Pese a que el objetivo principal de la empresa no ha variado y debe seguir siendo la obtención de beneficio, que es lo que garantizará su sostenibilidad, sí lo ha hecho la forma de alcanzar ese beneficio, ya que la sociedad exige un comportamiento responsable. En consecuencia, las organizaciones ya no sólo deben valorar los riesgos tradicionales, sino que también deberán tener en cuenta los de naturaleza no financiera, en concordancia con el llamado "interés social". Por eso, actualmente las empresas no deben buscar tanto la maximización inmediata del valor económico como su optimización en el medio y largo plazo, siguiendo así la "regla de la *Triple Bottom Line (TBL)*"⁸², de manera que la organización deberá ser sostenible desde el punto de vista medioambiental, social y económico, pero siempre dentro del espíritu liberal que tradicionalmente viene alumbrando la normativa societaria⁸³.

Por tanto, aunque los accionistas no dejen de tener su influencia de cara al gobierno corporativo, el papel protagonista lo asumirán tanto los miembros del Consejo de Administración, como encargados de definir cuáles van a ser las grandes líneas estratégicas de la organización, como los altos directivos expertos en determinadas áreas funcionales, encargados de dirigir las operaciones cotidianas y, por tanto, con gran influencia en el marco organizativo, que deberán basar su actuación en la gobernanza moral y, a su vez, fomentar una

⁸² Cfr. W.R. SHERMAN, "The Triple Bottom Line: The Reporting Of Doing Well & Doing Good", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 28, Núm. 4, 2012, págs. 673-674. Richard Sherman nos recuerda en su artículo la teoría de la triple cuenta de resultados de John Elkington, que expresaba el rendimiento de una empresa sobre las llamadas "3 P": la social (Personas/People), la medioambiental (Planeta/Planet) y la económica (Beneficio/Profit).

⁸³ Cfr. R. MATEU DE ROS, "Gobierno corporativo de las sociedades cotizadas: entre la libertad y la regulación", *Revista de Derecho Mercantil*, Núm. 303, 2017, pág. 75.

cultura responsable entre todas las áreas de la organización⁸⁴, lo cual fortalecerá la reputación corporativa y aumentará la confianza de los grupos de interés. Es la llamada "economía de los intangibles"⁸⁵, que supone un tránsito hacia un nuevo paradigma empresarial que tiene en cuenta otros factores distintos de los clásicos y hará que las organizaciones estén permanentemente sometidas al escrutinio público y, a su vez, al seguimiento, institucionalización y refuerzo de los aspectos éticos de la gestión por parte de quienes gobiernan y dirigen. Para conseguir esas metas, las organizaciones podrán implantar determinadas herramientas que refuercen la cultura corporativa, como los códigos éticos - como manifestación explícita de los compromisos adquiridos por la empresa y de su posicionamiento frente a la responsabilidad social⁸⁶ y que, pese a su carácter voluntario, deben partir del cumplimiento de la legalidad vigente -, los informes o auditorías éticas - como instrumentos de evaluación del cumplimiento de la responsabilidad de la empresa - o los comités de ética - como implicación en la gestión de los diferentes interlocutores sociales⁸⁷ -.

En este sentido, la responsabilidad social deberá ser tenida en cuenta en la toma de decisiones y un buen indicativo de la seriedad con la que afronte esta materia será tanto la creación de departamentos específicos a tal efecto - hecho que, como veremos posteriormente,

⁸⁴ Cfr. J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, "La dimensión moral de la empresa y la gestión de la ética empresarial", en: J. Benavides Delgado y A. Monfort de Bedoya (Coords.), *Comunicación y empresa responsable*, ENUSA, 2015, pág. 131.

⁸⁵ Cfr. E. CARRERAS ROMERO, A. ALLOZA LOSANA Y A. CARRERAS FRANCO, *Reputación Corporativa*, LID Editorial, Madrid, 2013, págs. 27-28.

⁸⁶ Cfr. J.M. EMBID,IRUJO, "Derecho, mercado y responsabilidad social corporativa", *Papeles de Economía Española* (Ejemplar dedicado a: Responsabilidad social corporativa), núm. 108, 2006, pág. 72.

⁸⁷ Cfr. D. GARCÍA MARZÁ, "Responsabilidad social...", cit., pág. 203.

no se da en la mayoría de los clubes de fútbol –, como la ubicación que los mismos ocupen en el organigrama.

Vemos, pues, que resulta necesario dotar a la gestión de la responsabilidad social de una independencia que sólo puede venir dada mediante la creación de áreas funcionales concretas. Es muy común en las organizaciones que los temas de responsabilidad social se atribuyan al departamento de recursos humanos, comunicación, marketing, calidad, medio ambiente, relaciones institucionales o al de cumplimiento. Sin embargo, la responsabilidad social es un vasto campo que engloba todo lo anterior y, además, aparece como transversal a la organización, por lo que la mejor solución es crear, como decimos, departamentos *ad hoc* como función directiva⁸⁸, que estén en permanente comunicación con todos los mencionados, rindan cuenta directa de su actuación al Consejo de Administración y estén cercanos a la dirección general, por ser este el lugar donde se adoptan las decisiones y se diseñan las estrategias, de modo que su posición sea influyente. Por el contrario, su posible emplazamiento en un segundo o tercer nivel transmitirá una imagen de desinterés por la materia de la responsabilidad social, como un tema a reportar por mero *marketing* cosmético.

En esa misma línea, el Código de Buen Gobierno que aprobó la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en febrero de 2015, situó el principio de la responsabilidad social de la gran empresa cotizada como uno de los ejes esenciales de su buen

⁸⁸ Cfr. I. FERRERO MUÑOZ, "La Responsabilidad Social y el papel de los directivos. Una puesta al día en las ideas de Friedman". *Revista de Responsabilidad Social de la Empresa*, Núm. 12, Vol. 4, Núm. 3, 2012, págs. 53-54. Este autor afirma que la evolución que han sufrido los conceptos de beneficio y la propiedad "permiten la consideración de la responsabilidad social corporativa en las agendas de los directivos".

gobierno, dictando una serie de principios y recomendaciones, como la de constituir una comisión específica en la materia, para su aplicación por los Consejos, lo que confirmaba la relación directa del gobierno corporativo como elemento esencial de aquélla y convertía a la responsabilidad social en una guía de actuación de los órganos de administración de las organizaciones.

La filosofía que inspira este tipo de instrumentos se basa en el principio "cumplir o explicar" (*comply or explain*)⁸⁹, que permite una mayor flexibilidad en la aplicación de las reglas, ya que, en caso de no respetar lo dispuesto en el código, la empresa deberá razonar el por qué de su actitud. Este sistema incrementa la capacidad de respuesta y adaptación de los códigos a las circunstancias específicas de cada organización.

De esta manera, los códigos se convierten en instrumentos de voluntario cumplimiento, pero que admiten una reacción del ordenamiento jurídico cuando los destinatarios de esas normas informen inadecuadamente sobre la aplicación que vienen haciendo de las mismas. Se podría decir que estamos ante una forma de *soft law* que puede transformarse en la manifestación más intensa de *hard law*. Para otros autores, se trataría de una suerte de compromiso entre el Estado y la Economía con vistas a la elaboración de una normativa que descansa sobre el principio "*do ut des*"⁹⁰.

⁸⁹ Cfr. D. SEIDL, P. SANDERSON Y J. ROBERTS, "Applying 'comply-or-explain': Conformance with Codes of Corporate Governance in the UK and Germany", *Centre of Business Research, University of Cambridge, Working Paper*, Núm. 389, 2009, pág. 5.

⁹⁰ Cfr. L. FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, *Derecho, ética y negocios*, Universidad de Alicante, Alicante, 2000, pág. 13. El prestigioso jurista defiende que: "La elaboración de «Códigos de conducta» se concibe pues como una suerte de compromiso entre el Estado y la Economía con vistas a la elaboración de una

E. Los programas de cumplimiento: un paso más en la mejora de la gestión de las entidades.

La aparición de la figura del *compliance officer* se produjo en Estados Unidos, a raíz de los numerosos escándalos financieros ocurridos en los últimos años del siglo XX, que provocó que se multiplicara el número de regulaciones orientadas a garantizar la transparencia y el correcto cumplimiento de la ley por parte de las organizaciones. De esta manera, el responsable de cumplimiento normativo, como figura de vigilancia y control orientada a prevenir la comisión de delitos, se convirtió en un cargo vital del organigrama, debido a la creciente complejidad del entorno regulatorio.

Al igual que ocurre con la responsabilidad social, también el *compliance* recibe distintas denominaciones, que van desde "programa" a "unidad de cumplimiento legal y normativo". En todo caso, su principal función consiste en detectar y gestionar riesgos de incumplimientos y evitar costes de todo tipo, sean financieros o de reputación, va, pues, más allá del estricto cumplimiento de la legalidad y entronca con la responsabilidad social y la dimensión moral de la empresa.

En España, fue la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, de reforma del Código Penal (CP), la que reconoció la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el artículo 31 bis del Código Penal. Hasta entonces, la misma sólo se exigía respecto de las personas físicas, con lo que se quebró el viejo aforismo romano *societas delinquere*

normativa que descansa sobre el principio del «do ut des»: la transición desde una reglamentación ética a otra jurídica se produce sin solución de continuidad (...). Nos encontramos de este modo ante una nueva fuente de producción normativa por delegación del Estado, un sistema de autocontrol voluntario en favor de determinadas asociaciones de actividad por categorías".

*non potest*⁹¹ y, de esta manera, las personas jurídicas se convirtieron en sujetos inmediatos del Derecho penal, susceptibles de cometer delitos, al margen de las personas físicas que las integrasen, y de ser por ello sancionadas con penas.

La jurisprudencia en materia de responsabilidad penal de personas jurídicas, tanto procedente del Tribunal Supremo como de otros organismos inferiores⁹², se basa en la consideración de aquéllas a estos efectos como si fueran personas físicas y, por tanto, la interpretación de los preceptos legales, tanto de Derecho penal sustantivo como procesal, se ha de hacer sin más distinciones que las que el propio legislador haya incluido, en su caso, en la literalidad de los preceptos.

Modificaciones posteriores, como la operada por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, suavizaron este riesgo, eximiendo de responsabilidad a la persona jurídica cuando hubiera adoptado determinadas medidas de vigilancia y control para prevenir el delito, lo que dio entrada a los programas de cumplimiento como condición *sine qua non* para que una persona jurídica investigada pudiera quedar exenta de responsabilidad penal. Como indicó la Circular de la Fiscalía General del Estado (FGE) 1/2016, de 22 de enero, el objeto de estos programas no era tanto evitar la sanción penal, como promover *“el sano desarrollo económico y social dentro de la organización, de forma que la verdadera aspiración de las políticas de gestión y control dentro de la empresa no fuera solamente una cultura de cumplimiento, sino una verdadera cultura de integridad”*,

91 Locución latina que significa “la sociedad – la empresa – no puede delinquir”.

92 Por todas, las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 154/2016, de 29 de febrero (ECLI: ES:TS:2016:613) y 221/2016, de 16 de marzo (ECLI:ES:TS:2016:966).

lo que llevaba a interpretar que la obediencia debía extenderse a todas las normas, no sólo a las penales. Recogía también la Circular indica que una de las claves del éxito de un modelo de prevención es que el mismo se adaptase a las características concretas y a los recursos de que dispusiera la organización, es decir, que se tratara de programas *ad hoc*⁹³.

Además, estas medidas debían ser planteadas como una inversión, no como un gasto⁹⁴, de manera que su implementación fuera una decisión estratégica, lo que exigía una actitud proactiva y un compromiso firme por parte de la alta dirección. Por tanto, para que un programa de cumplimiento fuera realmente efectivo, debía contar con las siguientes características⁹⁵:

- Respaldo de los órganos de administración y reporte directo a los mismos. El *compliance* reportará directamente y sin intermediarios, a fin de evitar la pérdida de información, al Consejo⁹⁶, aunque sea independiente del mismo, ya que sin su liderazgo y compromiso, el modelo de prevención no será eficaz.

⁹³ Circular FGE 1/2016 sobre compliance. https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/Circular_1-2016.pdf?idFile=81b3c940-9b4c-4edf-afe0-c56ce911c7af

⁹⁴ En este sentido, resulta muy ilustrativa la famosa frase pronunciada por el jurista norteamericano Paul McNulty: "*If you think compliance is expensive, try non-compliance*", es decir, "*si piensas que un programa de cumplimiento es caro, prueba a no tenerlo*".

⁹⁵ Cfr. J. NAVARRO MASSIP (DIR.), R. MONTANER FERNÁNDEZ (COORD.), A. NÚÑEZ MIRÓ, M. CAELLAS CAMPRUBÍ, A. CURERO SÁIZ Y B. GOENA VIVES, *El compliance officer, ¿un profesional en riesgo?*, Profit, Barcelona, 2018, págs. 51-53.

⁹⁶ Cfr. J. NAVARRO MASSIP (DIR.), R. MONTANER FERNÁNDEZ (COORD.), A. NÚÑEZ MIRÓ, M. CAELLAS CAMPRUBÍ, A. CURERO SÁIZ Y B. GOENA VIVES, *El compliance officer...*, cit., págs. 57-64.

- Dotación presupuestaria y material que garantice su correcto funcionamiento.

En cuanto a sus competencias, encontramos entre otras:

- Identificación de los riesgos y sus posibles daños, lo que implica un conocimiento exhaustivo de la entidad y el análisis de las áreas de responsabilidad penal⁹⁷.
- Derivado de lo anterior, la prevención de los daños mediante actuaciones de control adecuadas.
- Gestión de las soluciones, en caso de detección de problemas de incumplimiento.
- Formación e información a directivos y trabajadores sobre el modelo de prevención para que realicen su trabajo cumpliendo las normas legales y de conducta y explicándoles dónde puede estar el riesgo. Es importante que el responsable de cumplimiento sea conocido por los mencionados y presta la formación e información directamente. La formación podrá ser genérica o específica por áreas.
- Obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.

⁹⁷ Aunque por parte de una organización responsable y diligente pudiera plantearse la pregunta acerca de la necesidad de un programa de cumplimiento, lo cierto es que el mismo es realmente necesario, ya que no se trata solamente de un modelo de reacción, sino también de prevención de forma que anticipe el incurrir en delitos en los que ni siquiera se había pensado (pej protección de datos) o que estuvieren muy alejados del objeto social de la entidad. Un ejemplo revelador de lo que acabamos de exponer es el caso del Fútbol Club Barcelona, que nunca se hubiera planteado que uno de sus riesgos pudiera ser el delito de tráfico de órganos, en el que se vio involucrado por el llamado "caso Abidal".

- Establecimiento de un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo.
- Verificación periódica del modelo mediante una supervisión permanente de los controles implementados, esto es, revisarlo y, en su caso, modificarlo para adaptarlo a las nuevas necesidades y riesgos a los que se enfrenta la organización.
- Gestión del canal de denuncias, o sistema a través del cual se reciben noticias de los posibles comportamientos con relevancia penal. Si bien la prevención de los riesgos debe ser una prioridad, hay que ser conscientes de la posibilidad de que, en algún caso, las medidas propuestas no resulten eficaces, por lo que se hace necesario establecer un procedimiento mediante el cual se puedan denunciar los posibles incumplimientos. Estas noticias pueden llegar interna o externamente y de forma anónima o nominal. Esta labor debe ser realizada por el responsable de cumplimiento, que será quien las recepcione y calificará su gestión mediante indicadores KPI⁹⁸ en aras de su mejora continua, aunque cabe la posibilidad, menos frecuente, de que dicho canal sea gestionado externamente. Igualmente, el responsable supervisa las investigaciones y que estas se desarrollen con rigor y concluyan con éxito. Las denuncias y el resultado de las subsiguientes investigaciones deben plasmarse en informes que se reportarán periódicamente al órgano de administración. Además, el canal no debería consistir en un mero mail publicado en la web, sino hacer un buen formulario que garantice anonimato, la confidencialidad y evite represalias y la victimización.

98 KPI: acrónimo de *Key Performance Indicator* - indicador clave o medidor de desempeño o indicador clave de rendimiento -, que es una medida del nivel del rendimiento de un proceso.

- No son, por el contrario, de su competencia ni el diseño del modelo de cumplimiento, ni la reacción disciplinaria frente al incumplidor, competencias estas del órgano de administración, sin perjuicio de que lógicamente, el programa deba contemplar las normas del sistema disciplinario y que el *compliance* pueda tener la capacidad de proponer sanciones.

A mayor abundamiento, podemos deducir que en materia de cumplimiento normativo, tres son los grandes objetivos a cumplir: la prevención, la detección y la reacción frente las conductas delictivas.

Para implementar estos modelos, resulta recomendable seguir la metodología de la ISO 19600 y 37001 o la UNE 19601⁹⁹, que

⁹⁹ La ISO 19600 es una norma de directrices, no de requisitos, por lo que, en teoría, no es certificable. Por tanto, entendemos que las empresas que pretendan certificarse deberían seguir, en primer lugar, las directrices de la ISO 19600 para establecer lo que se denomina un "Sistema de Gestión de Compliance" y, seguidamente, si su ámbito de actividad es internacional, la forma de acreditar sus buenas prácticas de contratación debería ser a través de la ISO 37001 "Sistemas de gestión antisoborno".

Por el contrario, si el ámbito se ciñe a España, podría ser suficiente con la certificación UNE 19601, que es el estándar nacional del *compliance* penal elaborado por la Asociación Española de Normalización, que tiene atribuidas en España funciones de normalización. La Norma UNE 19601 no es de aplicación obligatoria, sino voluntaria, y establece unos requisitos para articular un sistema de gestión de *compliance* penal. Su contenido da cobertura a los requisitos del Código Penal, pero va más allá, ya que también integra una serie de buenas prácticas contempladas en los estándares internacionales. Este estándar puede ser certificado por terceros, pero esa certificación de conformidad del sistema de gestión respecto de los contenidos de la Norma UNE no implica que la persona jurídica no pueda ser imputada, aunque sí reduce la posibilidad de que sucedan incidentes penales y constituye una evidencia de diligencia debida que favorecerá a la organización, cuya valoración final corresponde a la autoridad judicial.

suponen un proceso de mejora continua¹⁰⁰ mediante las siguientes etapas:

- Una fase previa de diagnóstico e identificación de los posibles riesgos, no sólo penales, puesto que el programa de cumplimiento no sólo abarca riesgos legales, sino también financieros, operacionales o reputacionales.
- La fase de evaluación de posibles riesgos.
- Finalmente, la fase de tratamiento de los riesgos

Aunque en muchos casos se trata de un órgano unipersonal, lo cierto es que la optimización de esta figura requiere de una composición plural, cuyos integrantes posean conocimientos legales, financieros y éticos. Además, resulta aconsejable que se implique a los responsables de área y el oficial de cumplimiento no trabaje sólo, de modo que la primera línea de defensa del *compliance* sean los respectivos directores de departamento, que deben estar permanentemente vigilando el cumplimiento diario y recibir, por ello, una formación específica para conocer cuáles son sus responsabilidades y objetivos. Derivado de ello, se apunta la tendencia a la conversión de los programas de *compliance* en sistemas de gestión en los que todos los componentes estén interrelacionados e interactúen entre sí. También es recomendable realizar una “formación de bienvenida” a los nuevos empleados que se incorporen a la empresa, al objeto de favorecer el adiestramiento gradual en la materia.

¹⁰⁰ Cfr. C. BAZÁN CEA, J. DE LA MORENA OLÍAS Y H. CORTÉS SORIA, “Evolución y nuevas tendencias de Responsabilidad Social de las prácticas empresariales”, *Revista de Responsabilidad Social de la Empresa*, Núm. 29, Madrid, 2018, pág. 36.

A la sazón, la relación entre los programas de cumplimiento y la responsabilidad social es obvia, pues lo que subyace es la puesta en marcha de un sistema de decisiones éticas que afecta a todos los riesgos de los grupos de interés, abarata costes y resulta por tanto rentable¹⁰¹, aunque cabe recordar que detrás de esas entidades están las personas que adoptan las decisiones, por lo que también es decisiva la moral individual¹⁰². Sin perjuicio de la importancia de la vertiente penal de esta figura, y en aras de su conexión con la responsabilidad social, defendemos, pues, la aplicación de sistemas de cumplimiento que tengan una visión amplia de los riesgos que pueden afectar a la organización, sin restringirse a los estrictamente normativos ni, dentro de estos, a los penales, sino que incluyan también los reputacionales y los derivados de los instrumentos internos de conducta, como los códigos éticos. Como veremos, esto es perfectamente trasladable al ámbito de las entidades deportivas.

En suma, la sociedad tolera cada vez menos las conductas éticamente cuestionables, aunque sean acordes a la Ley, por lo que la vinculación entre ética y *compliance* es del todo incuestionable, jugando este último un papel clave.

F. La responsabilidad social y la responsabilidad fiscal

1. Planteamiento. Al socaire de lo expuesto, resulta más que evidente el vínculo existente entre la responsabilidad social y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las organizaciones, esto es, la llamada responsabilidad fiscal.

¹⁰¹ Cfr. A. CORTINA ORTS, "¿Para qué sirve...", Espasa, Barcelona, 2013, pág. 14.

¹⁰² Cfr. A. CORTINA ORTS, "¿Para qué sirve...", Espasa, Barcelona, 2013, pág. 20.

Aunque a primera vista pudiera parecer que no existe una relación directa entre ambas, sin embargo, si examinamos esta relación con más detalle, observamos que son varios los puntos de conexión entre ellas, tales como la gestión del riesgo fiscal, la protección en favor de ciertas actividades - como en el caso de las ayudas de Estado al fútbol -, la elusión fiscal, los llamados paraísos fiscales o la gobernanza fiscal¹⁰³. Hay también quien vincula la responsabilidad social a la tributación medioambiental o la planificación tributaria socialmente responsable¹⁰⁴, lo que se consigue mediante incentivos fiscales que favorecen estas conductas con el objetivo final de que redunden en la recaudación tributaria para su empleo en fines públicos y, por tanto, en el bien común. Por tanto, es cierto que en la actualidad las empresas se ven obligadas a ser socialmente responsables por exigencia de los consumidores, pero a ello se pueden añadir incentivos normativos para que adopten este tipo de conductas, como los de naturaleza fiscal, aunque con las cautelas necesarias a fin de que el Derecho tributario no opere como un mero premio por buen comportamiento.

El cumplimiento de las obligaciones fiscales supone un fin ético en sí mismo, que ha de ser el presupuesto mínimo de la actuación de las entidades para poder ser consideradas socialmente responsables. Así pues, partimos del nuevo rol de las empresas como ciudadanas corporativas que, lejos de limitarse a su primigenia función de maximización de sus beneficios, deben contribuir a la sociedad, lo que lleva aparejado el que una de esas contribuciones sea el estricto

¹⁰³ Cfr. J. MALHERBE, "Responsabilidad social de la empresa y fiscalidad", *GCG: Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, Vol. 7, Núm. 3, 2013, págs. 49-59.

¹⁰⁴ Cfr. J.A. FERNÁNDEZ AMOR, "La compatibilidad entre la responsabilidad social empresarial y la norma tributaria", *Nueva Fiscalidad*, Núm. 1 (enero-marzo) 2017, págs. 105-123.

cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que a su través se canalizarán, vía inversiones, los ingresos que permitirán a las instancias públicas mantener el Estado de bienestar y construir capital social en forma de hospitales, educativos o infraestructuras.

Existe, pues, el convencimiento de que el Derecho tributario constituye un magnífico vehículo para fomentar la responsabilidad social, más allá de la pura redistribución solidaria de la renta apuntada en el artículo 31 CE¹⁰⁵ y pese a tratarse de un ámbito donde el objetivo final consiste en conseguir que la empresa pague los menores impuestos posibles, por lo que parece difícil conjugar las estrategias de planificación o ingeniería fiscal con aquélla. Es lo que se ha dado en llamar "tributos con finalidades extrafiscales"¹⁰⁶, que convierten a la fiscalidad en un instrumento útil para el fomento de determinadas conductas de los obligados tributarios¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Cfr. M.B. VILLAVERDE GÓMEZ, "La responsabilidad social de la empresa. Un examen desde el Impuesto sobre Sociedades", *Revista Aranzadi Doctrinal*, Núm. 4, 2011, pág. 172. El artículo 31 de la Carta Magna dice: "1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

¹⁰⁶ Cfr. G. CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales de los tributos", en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*, Vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 119. La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76) ha destacado que el fundamento del deber de contribuir se encuentra en la idea de solidaridad. Al hablar de extrafiscalidad estamos asumiendo, siguiendo a Casado Ollero, que hacemos referencia a "aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio propio de la imposición, para centrarse en la consecución de fines de ordenación".

¹⁰⁷ Cfr. M.B. VILLAVERDE GÓMEZ, "La responsabilidad...", cit., pág. 174.

En referencia a esa ingeniería diseñada por las organizaciones para tratar de optimizar sus obligaciones tributarias, surge la cuestión de si la misma es compatible con la responsabilidad social, máxime cuando en muchos casos su actividad se desarrolla en el contexto de un mundo globalizado en el que muchas de esas entidades tributan en los distintos ámbitos territoriales en los que operan, por lo que las empresas realmente sostenibles serán las que valoren su impacto económico y desdeñen las prácticas abusivas como algo transversal a su cultura, con independencia del lugar donde se desempeñen.

Como decimos, la globalización de los mercados dificulta la identificación del ámbito en que deben hacerse efectivas las obligaciones fiscales, por lo que la ética y la transparencia se tornan en elementos fundamentales de la responsabilidad de los sujetos pasivos, en este caso, de las empresas. Según el Plan de Acción de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios¹⁰⁸, la citada globalización, unida a la definitiva implantación de las nuevas tecnologías, ha posibilitado que las empresas deslocalicen sus actividades a efectos fiscales, lo que facilita la minimización de su carga tributaria. Todo esto es posible gracias a que las empresas son globales, pero las normas que aplican son nacionales y, en muchas ocasiones, están descoordinadas entre sí, lo que favorece que se puedan diseñar estructuras de baja o nula tributación. Es ahí donde entra en juego la responsabilidad social y fiscal de los Consejos de Administración¹⁰⁹, en el sentido de ofrecer

¹⁰⁸ Es el llamado "Plan BEPS". En relación con el mismo, el Consejo de la Unión Europea ha aprobado la Directiva de lucha contra la elusión fiscal, que deberá ser transpuesta por los Estados miembros antes del 31 de diciembre de 2019.

¹⁰⁹ Cfr. J. GASCÓN CATALÁN, "Los Consejos de Administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas", *Instituto de Estudios Fiscales*, Núm. 19, 2014, págs. 11-12.

mayor transparencia para, al margen de la obtención de la máxima rentabilidad, ofrezcan a la vez un beneficio a la sociedad en forma, entre otros, de tributos para con ellos poder contribuir a la comunidad. Ello responderá a una estrategia basada en el reporte voluntario, mediante el cual se pueda conocer, tanto cuantitativa como cualitativamente, la contribución fiscal global de las empresas¹¹⁰, lo que permite identificarla, medirla y comunicarla para que se incorpore de forma efectiva en su valor reputacional, dado el impacto positivo que genera. La información recabada podrá utilizarse para la mejora continua del proceso, de forma que, en la búsqueda de la excelencia, puedan compararse comportamientos y poner en funcionamiento nuevas medidas que eviten el fraude y las malas prácticas fiscales. Así pues, el cumplimiento de las obligaciones fiscales se relaciona directamente con la responsabilidad social corporativa, en el sentido de que aporta valor a la empresa en forma de intangible, aunque es difícil de cuantificar.

En referencia a esa valoración de la responsabilidad social como intangible, recuerda Villaverde¹¹¹ que en el Impuesto sobre Sociedades la base imponible se determina partiendo del resultado contable de la organización, con las correcciones señaladas por la ley, por lo que plantea si aquélla podría incluirse en las cuentas como tal. Desde el punto de vista estrictamente contable, la NIC nº 38 se refiere a los activos intangibles como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, descripción en la que en principio no encaja la responsabilidad social. Además, no existe una norma en el impuesto que pueda ser aplicada a la tributación de los intangibles que afecte directamente a la responsabilidad social.

¹¹⁰ Algunas empresas reportan voluntariamente su contribución fiscal global siguiendo la metodología de la *Total Tax Contribution*.

¹¹¹ Cfr. M.B. VILLAVERDE GÓMEZ, "La responsabilidad...", cit. págs. 180-182.

La tendencia actual integra la función fiscal en el marco del gobierno corporativo por la vía de asignar específicamente la responsabilidad tributaria al Consejo de Administración, que debe fijar las directrices generales de política y estrategia fiscal, así como el marco de buena gobernanza sobre los procesos tributarios más relevantes, como el control de riesgos fiscales – del que, por derivación, se encargará como veremos el *compliance* tributario reportando directamente al Consejo – o los mecanismos de supervisión y transparencia.

Una planificación fiscal alineada con la responsabilidad corporativa aportará un mayor valor social e impedirá las actitudes abusivas y la destrucción de la equidad. Por ello, la agenda de la responsabilidad social incorpora cada vez con mayor frecuencia temas de fiscalidad responsable, por lo que podemos afirmar, tal y como hemos comenzado este epígrafe, que esta última es parte importante de aquélla, aportando una dimensión más amplia a dicho concepto y poniendo en valor la función social que se deriva de la aportación tributaria de la entidad. Se trataría de no olvidar la esencia de la responsabilidad social, esto es, el cumplimiento voluntario más allá de las normas, lo que, en materia tributaria, supone un paso previo imprescindible, como es el pago de impuestos, no sólo cumpliendo estrictamente con las obligaciones tributarias, sino también eludiendo el recurso al impuesto mínimo, dentro de conductas legítimas jurídicamente pero de dudoso contenido ético¹¹².

Sin embargo, como veremos a continuación, también en este tema resulta necesario el impulso institucional para la definitiva implementación de estas prácticas, sobre todo mediante la colaboración entre las distintas Administraciones tributarias. Así, nivel

¹¹² Cfr. M.B. VILLAVERDE GÓMEZ, "La responsabilidad...", cit., pág 194.

europeo, se han fomentado estas políticas mediante la publicación de Directivas¹¹³, la publicación por el ECOFIN¹¹⁴ del listado de paraísos fiscales, el establecimiento de una base común para el Impuesto sobre Sociedades o retenciones fiscales para los beneficios exportados fuera de la Unión Europea. La buena gobernanza fiscal también se ha promovido en instrumentos, como la Comunicación de la Comisión Europea sobre la Estrategia Renovada de la Unión Europea en materia de responsabilidad social empresarial para el período 2011-2014 o, en nuestro país, la Estrategia de Responsabilidad Social Empresarial (EERSE), aprobada en 2014, que veremos después al hablar del marco normativo.

Sin embargo, deben ser las organizaciones las que apliquen estas políticas desde el convencimiento, como un intangible inherente a su respectiva responsabilidad social que les aportará valor y les hará crecer. Todo ello les ha llevado a adoptar medidas de prevención y, al igual que ocurrió con los riesgos penales, se han creado a estos efectos, o ampliado en su caso, las funciones de los programas de cumplimiento. Pasamos a verlo.

2. El compliance financiero: la UNE 19602. En consonancia con las prácticas responsables, las organizaciones deben ser capaces de generar transparencia también en lo que respecta a sus obligaciones contables y tributarias. Una entidad que lleve una contabilidad

¹¹³ V.gr. Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE.

¹¹⁴ ECOFIN: el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros es una de las más antiguas formaciones del Consejo de la Unión Europea. Está formado por los Ministros de Economía de los Estados miembros de la Unión Europea.

minuciosa, ordenada y respetuosa de las normas legales, transmitirá una mayor confianza a los agentes externos que interactúen con ella. Y, entre dichos agentes, figura en un lugar destacado el Fisco, por lo que las buenas prácticas tributarias y empresariales requieren de un sistema de cumplimiento que prevea las contingencias y riesgos que puedan surgir.

Las Directrices OCDE sobre Empresas Multinacionales entendieron como importante que las empresas contribuyeran a las Haciendas Públicas de los países anfitriones pagando puntualmente sus deudas tributarias y que trataran la gobernanza y el cumplimiento fiscal como elementos importantes de sus sistemas de vigilancia y gestión de riesgos¹¹⁵.

Como en otros ámbitos, también en materia de cumplimiento financiero han surgido normas tendentes a estandarizar estos programas. La actividad de normalización o estandarización tiene su origen en los primeros años del siglo pasado cuando, en el sector industrial, surgió la necesidad de unificar los procesos productivos a través de especificaciones técnicas aplicables de forma voluntaria por todos los agentes de un determinado sector. La consecuencia inmediata fue que la unificación mejoraba la producción, impulsaba el comercio de los productos estandarizados y repercutía positivamente en las propias organizaciones, en los consumidores y en las Administraciones Públicas.

¹¹⁵ Cfr. M.A. GRAU RUIZ, "Los incentivos fiscales a la inversión socialmente responsable en los países en desarrollo: ¿una tasa internacional por su control como mecanismo innovador de financiación?", *Crónica Tributaria* Núm. 148, 2013, pág. 89.

A nivel internacional, la Organización Internacional de Normalización (ISO, en sus siglas en inglés¹¹⁶) es la que se ocupa de fijar los estándares para la normalización. Por su parte, en España esta actividad la realizó la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR), a la que el Real Decreto 1614/1985, reconoció como la única entidad competente para desarrollar las tareas de normalización y certificación. El legislador español acogió así un sistema fundamentado en la iniciativa y la actuación de entidades de naturaleza privada, que sustituirían progresivamente a la Administración Pública en las actividades de normalización. Este sistema respondía al nuevo enfoque comunitario, basado en la progresiva sustitución de la tradicional homologación administrativa por la certificación de entidades privadas con la supervisión por parte de los poderes públicos. Años después, el Real Decreto 1072/2015 impuso la obligación de separar, jurídica, funcional y contablemente, las actividades de normalización de cualquier actividad de evaluación de la conformidad, con lo que UNE pasó a ser el actual organismo nacional de normalización. En los últimos años se ha producido un cambio en el enfoque de creación de estándares internacionales, que han pasado de estar centrados estrictamente en los procesos de producción a comprender todas las actividades desarrolladas por cualquier organización, con independencia de su sector de actividad.

Como decimos, en lo que respecta al *compliance* fiscal, en mayo de 2017, AENOR publicó la Norma UNE 19601, primer estándar nacional sobre *compliance* penal, cuyo objetivo era sentar unas bases homogéneas acerca de lo que se debía entender por un sistema de gestión de cumplimiento penal efectivo. Por su parte, en noviembre de 2018 apareció la UNE 19602, relativa a "Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso", que

¹¹⁶ ISO: acrónimo de *International Standard Organization*.

venía avalada por la Agencia Tributaria y se configuró como un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios, esto es, como una modalidad distinta de autoregulación destinada a detectar, controlar y minimizar los riesgos y contingencias tributarias, que constituye una de las grandes preocupaciones de las organizaciones.

Lejos de constituir normas independientes, la UNE 19602 se vio como una consecuencia natural de la anterior, ya que sus redactores se percataron de que los sistemas de gestión de cumplimiento penal eran insuficientes para prevenir los riesgos tributarios, lo que reforzaba la idea de que estos programas no se ceñían solamente al ámbito penal, sino que abarcaban un espectro más extenso. Esta Norma puede evitar o minorar posibles sanciones por incumplimiento, sea administrativo o penal.

Todas las organizaciones que adapten sus sistemas de cumplimiento con arreglo a la UNE 19602, gozarán de una presunción de veracidad y se podrá elevar a la categoría de prueba que respalde la voluntad de la entidad de cumplir con sus obligaciones tributarias, algo especialmente relevante en un ámbito como el fiscal, tan sujeto a constantes modificaciones legislativas y en el que no es difícil incurrir en errores que puedan ser interpretados como sinónimo de una voluntad o ánimo defraudatorios. De esta manera, la UNE 19602 permite a la entidad acreditarse como un contribuyente cumplidor, ya que puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración tributaria o los Tribunales, la intención de la organización de cumplir con sus obligaciones. En definitiva, persigue los siguientes objetivos:

- a) Difundir una cultura de prevención y cumplimiento en la organización.

- b) Establecer medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir riesgos tributarios y reducir, de forma significativa, su posible comisión.
- c) Ofrecer una mayor garantía de seguridad y confianza ante sus grupos de interés, como la Administración tributaria, órganos de gobierno, accionistas, inversores y la sociedad en general.

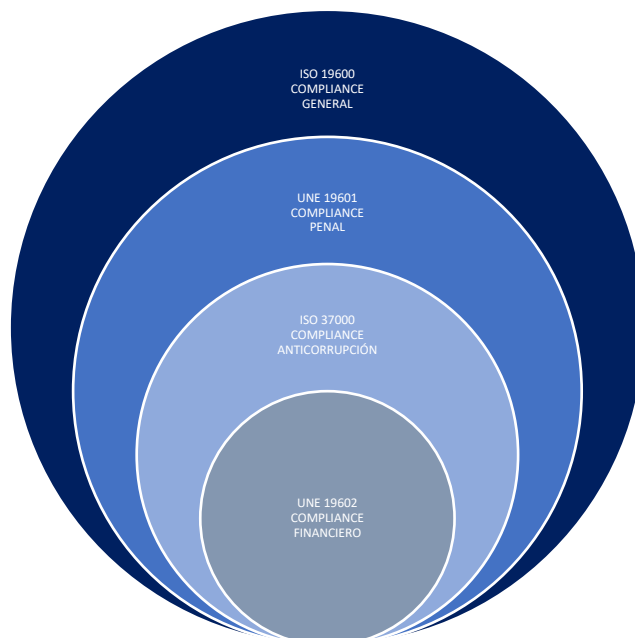
La UNE 19602 encuentra su referente en el Código de Buenas Prácticas Tributarias de la Agencia Tributaria, basado en los principios de transparencia y buena fe en las relaciones con la Administración Tributaria y el desarrollo del modelo de la relación cooperativa con la misma, que ya incorporaba una serie de recomendaciones de carácter no exhaustivo y flexible, permitiendo que las empresas que las asumieran pudieran adaptarlas a sus propias características.

Algunos autores han querido ver en esta nueva concepción un reflejo de lo que ya se da en muchos países de nuestro entorno más inmediato, en el sentido de situar esta figura en el seno de la relación cooperativa entre la Administración y los obligados tributarios, dentro del marco genérico de las buenas prácticas tributarias¹¹⁷, lo que lo relaciona directamente con el tema de la responsabilidad social, ya que una correcta gestión tributaria por parte de las empresas y una

¹¹⁷ Cfr. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, "El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias", *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol. 25, 2017, pág. 90. El autor entiende por buenas prácticas tributarias, el conjunto de principios, valores, normas y pautas, que definen un buen comportamiento de la empresa respecto a sus obligaciones tributarias y dicen que las mismas están encaminadas a generar relaciones de confianza, transparencia y seguridad jurídica, tanto en el interior de la organización como respecto a los grupos de interés externos y la sociedad en su conjunto.

mayor seguridad jurídica en materia fiscal implica la mejora de sus resultados económicos, minorando sus riesgos, incluyendo los reputacionales.

Figura 6: resumen Normas ISO y UNE aplicables al *compliance*



Fuente: Elaboración propia (2019)

A estos efectos, debemos tener en cuenta la llamada “Directiva *Whistleblowing*”, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión, aprobada el 16 de abril de 2019, cuya transposición por parte de los Estados miembros está prevista llevarse a cabo en el plazo de dos años después de su adopción definitiva, es decir, en 2021. Su contenido es muy importante, ya que puede servir de guía para temas diversos, tales como el diseño de los canales de denuncia en cuanto a las vías de comunicación expuestas en ella, las medidas de protección de la confidencialidad o el anonimato y no represalia del denunciante.

En la misma línea de implantación de estándares de transparencia más exigentes en materia fiscal, la Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo

que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, comúnmente conocida como Directiva de Intermediarios Fiscales o DAC 6, que obliga a estos últimos a informar a la Administración tributaria de determinados esquemas que presentan indicios de planificación fiscal agresiva, lo que evidencia, no sólo la responsabilidad social de los profesionales del asesoramiento fiscal, sino también su plasmación en responsabilidad jurídica. El espíritu de esta norma, que impone normativamente un conjunto de obligaciones a los profesionales, reside en la transparencia que las sociedades demandan respecto de las operaciones que generen mayor riesgo fiscal y que son advertidas y detectadas internamente a través de los sistemas de control y por los profesionales en el curso de su actividad profesional, de manera que también puedan ser conocidas por las Administraciones tributarias para una mejor selección y planificación del control tributario.

En definitiva, no cabe cuestionar que la cultura de cumplimiento es una realidad y que el *compliance* tributario, con sus particularidades, forma parte de la misma. Como en el caso de los órganos de cumplimiento genéricos, la delimitación de las políticas fiscales y de los elementos que configuran el sistema de gestión de riesgos tributarios debe hacerse teniendo en consideración las características propias de la organización en cuestión, implicando a la alta dirección y a los órganos de administración en la implementación de esta cultura de cumplimiento.

Si bien es cierto que, salvo en el caso de las normas contenidas en la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC) relacionadas con el gobierno corporativo fiscal, que son de obligado cumplimiento para empresas cotizadas, los precedentes existentes tanto en el ámbito

internacional, como en el nacional - el ya mencionado Código de Buenas Prácticas Tributarias - no dejan de ser recomendaciones, pautas o esquemas de adhesión voluntaria, la tendencia a la implantación de mecanismos para la gestión y control de los riesgos de naturaleza tributaria y de cumplimiento cooperativo en materia tributaria es un hecho que afecta a personas jurídicas de toda índole y, sin ninguna duda, seguirá evolucionando, por lo que las organizaciones, si desean seguir mejorando su transparencia y competitividad, deberán incorporar el *compliance* tributario a sus prácticas internas, como una parte esencial del sistema general de buen gobierno.

III. Tendencias: ¿hacia dónde se dirige el concepto de responsabilidad social?

En los últimos tiempos, se ha desarrollado una corriente que aboga por superar el concepto de la responsabilidad social por entender que debe evolucionar, al haber llegado a un punto de anquilosamiento. Ello se debe fundamentalmente a dos motivos: por un lado, no existe unanimidad respecto al concepto, ya que se trata de un término complejo y polisémico que contiene en su interior, en una suerte de cajón de sastre, diversas cuestiones¹¹⁸, es un concepto ecléctico con límites difusos y diferentes perspectivas, que atrae a una literatura muy variada¹¹⁹; por otra parte, esa indefinición se achaca también a que,

¹¹⁸ Cfr. D. VOTAW, "Genius Became Rare: A Comment on the Doctrine of Social Responsibility", *California Management Review*, Vol. 15, Num. 2, 1972, pág. 27. De un modo certero, Votaw atribuía la falta de unanimidad en torno a este concepto a que "la responsabilidad social significa algo, pero no siempre la misma cosa para todo el mundo".

¹¹⁹ Cfr. A.B. CARROLL, "Social Issues in Management Research", *Business and Society*, Vol. 33, Núm. 1, 1994, págs. 10-14.

todavía en la actualidad, existe un gran desconocimiento respecto a él, sobre todo fuera de los círculos académicos e institucionales¹²⁰.

En relación con ello, se entiende que uno de los grandes inconvenientes que presenta el término de responsabilidad social es la falta de consenso que existe en torno a su definición, influenciada en muchas ocasiones por las peculiaridades culturales, políticas, económicas y sociológicas propias del territorio donde era de aplicación.

En esa línea, Archie Carroll (1999) identificó diversos marcos conceptuales que aspiraban a sustituir la expresión "responsabilidad social", sin embargo, finalmente ninguno de ellos presentó la entidad suficiente para hacerlo, aunque sí se integraron con diferentes matices e intensidad en el concepto mismo. Así, destacaron la teoría de "creación de valor compartido", que Porter, definió como "*las políticas que mejoraban la competitividad de la empresa y, a su vez, ayudaban a desarrollar las condiciones económicas y sociales en las comunidades donde la misma operaba*"¹²¹; la de los "negocios éticos", que incidía en el comportamiento de los directivos y en el conjunto de

¹²⁰ Cfr. M. PRIETO-CARRÓN, P. LUND-THOMSEN, A. CHAN, A. MURO Y C. BHUSHAN. "Critical Perspectives on CSR And Development: What We Know, What We Don't Know and What We Need to Know". *International Affairs*, Vol. 82, Núm. 5, 2006, pág. 977-987.

¹²¹ Cfr. M. PORTER Y M.R. KRAMER, "Creating Shared Value", *Harvard Business Review*, 2011, pág. 36. Esta teoría se basa en que todo producto o servicio tiene un impacto sobre una necesidad de la sociedad, de modo que las compañías tienen que redefinir sus cadenas de valor para satisfacer dichas necesidades. En base a ello, la creación de valor sería el paso siguiente en la evolución natural de la responsabilidad social y repercutirá a la organización en dos dimensiones: por un lado, el refuerzo de la reputación de la marca como activo estratégico; y, por otro, la reducción de riesgos mediante, ya que la autorregulación y la autoexigencia reduce los mismos.

valores que regían el funcionamiento de las empresas, reflejados en los Códigos Éticos; la de la "ciudadanía corporativa", que respondía a la idea de que las empresas eran actores con gran calado y poder dentro de la sociedad, por lo que estaban obligadas a ejercer ese poder con responsabilidad; o la de los "grupos de interés" de Freeman. Tal y como se ha indicado, ninguna de ellas tuvo por sí misma la capacidad para reemplazar a la denominación original, ya que, al centrarse en aspectos concretos, adolecían de fallas consistentes en no contemplar otros considerados fundamentales que sí se incluían en la definición inicial.

Como veremos, en 2010 la Norma ISO 26000 pareció hallar una definición suficientemente aceptada de la responsabilidad social, al determinar que era *"la que una organización tenía por los impactos de sus decisiones y actividades sobre la sociedad y el medio ambiente, a través de un comportamiento transparente y ético que contribuye al desarrollo sostenible, incluida la salud y el bienestar de la sociedad, tiene en cuenta las expectativas de las partes interesadas, está en conformidad con la ley aplicable y de acuerdo con las normas internacionales de conducta y está integrado en toda la organización y se practica en sus relaciones"*. Este es actualmente el referente conceptual más aceptado y utilizado, ya que se considera que va más allá de un mero pronunciamiento teórico y se orienta hacia la utilidad práctica, en el sentido de considerarla como una herramienta que minimiza los impactos negativos de la empresa sobre la sociedad y el medioambiente mediante la gestión responsable de los impactos y externalidades y como algo transversal a toda la organización.

Además, la ISO 26000 se refiere expresamente a que la responsabilidad social *"contribuye al desarrollo sostenible"*. Entendido de manera amplia, el mismo engloba el llamado desempeño

tridimensional - económico, social y medioambiental – al que se refirió Elkington como imperativo para que una empresa pudiera sobrevivir a medio o largo plazo, lo que iba más allá de la simple ayuda a la sociedad en forma de filantropía o marketing social que, como hemos visto, se desarrollaron en determinadas etapas y que no constituían responsabilidad social en sentido estricto, ya que no llevaban aparejada una contribución efectiva al desarrollo social sostenible.

Así pues, la Norma ISO reflejó con acierto la ligazón del concepto de responsabilidad social con el de desarrollo sostenible. La primera vez que se utilizó este último término fue en 1987, en el denominado “Informe para Nuestro Futuro Común”, popularmente conocido como “Informe Brundtland¹²²” en honor de la primera ministra noruega del mismo nombre que dirigió su redacción. Este documento definía el desarrollo sostenible como *“aquel que asegura las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades”*. Se trataba de un intento de reconciliación entre la competitividad de las empresas y el fomento y mantenimiento de la cohesión social a través del respeto del medio ambiente y la solidaridad, fortaleciendo de esta manera la imagen y legitimidad de las empresas.

Pero esto también tuvo su parte negativa, ya que se asoció demasiado el concepto de responsabilidad social al aspecto social y al medioambiental, además de entender la misma con un sesgo filantrópico que, como venimos defendiendo, no constituía su verdadera esencia. La responsabilidad social corre el riesgo de

¹²² Informe Brundtland: disponible en: http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_LECTURE_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf

convertirse en una teorización abstracta, de ahí la necesidad de relegítimarla eliminando sus tintes morales, medioambientales e idealistas y reconstruirla en clave de buena práctica de gestión empresarial. Por ese motivo, se alzaron voces que abogaban por sustituir el término tradicional por otros más amplios y adaptados a las nuevas realidades de la empresa, desgajando así el halo social y ecológico asociado a la figura de la responsabilidad social.

Con todo, lo cierto es que el término ha sufrido una indefinición propiciada en parte por el desacuerdo existente respecto a su denominación. Además, tanto el concepto tradicional acuñado por Bowen – “responsabilidad social empresarial” - como el posterior de “responsabilidad social corporativa”, parecen agotados, debido fundamentalmente al mal uso que se ha hecho de ellos y a su abuso a través de campañas de marketing empresarial que les han hecho perder parte del efecto positivo que contenían, llegando a provocar el efecto contrario al inicialmente pretendido y a ser vistos con recelo por parte de la sociedad.

Esta indefinición, lejos de reforzar el concepto, hizo que la responsabilidad social se debilitara, diluyera o, cuando menos, quedara como decimos demasiado identificada a temas sociales o medioambientales. En un intento de aclarar y unificar la semántica y dotar al concepto de un mayor efecto inclusivo, se han propuesto, con mayor o menor fortuna, diferentes alternativas, como las de “responsabilidad social de las organizaciones”, “gestión responsable”, “negocio responsable”, “estrategia sostenible” o la de “sostenibilidad corporativa”, defendida por los profesores Andreu y Fernández. Esta última basa el concepto en la idea sostenibilidad como sustento de la responsabilidad social, lo que supondría una evolución de la misma – pues, hasta hace relativamente poco tiempo, la responsabilidad social estaba íntimamente ligada a las actividades sociales pero

completamente al margen del modelo de negocio, de forma que la misma servía a las organizaciones para procurarse una buena reputación corporativa a través de actividades de índole social que, combinadas con una buena estrategia de *marketing* o *Green-washing* dotaban a la entidad de legitimidad social y mejoraban su imagen pública - con el objetivo de vincularla a la verdadera razón de ser de la empresa, a su núcleo o "*core business*", es decir, a la búsqueda del máximo beneficio, lo que no quiere decir que la consecución de ese valor se realice de forma indiscriminada (la responsabilidad social incide en la manera de obtener ese beneficio, que es lo que reporta valor a la organización), y es ahí donde entrará en juego el compromiso de la empresa con la sociedad¹²³. La responsabilidad social deja de ser un elemento periférico para situarse en el corazón de la estrategia.

En esa línea, el *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI)¹²⁴ define la sostenibilidad corporativa como "*un enfoque de negocio, vinculado*

¹²³ Cfr. A. ANDREU PINILLOS Y J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, "De la RSC a la sostenibilidad corporativa: una evolución necesaria para la creación de valor", *Harvard Deusto Business Review*, Núm. 207, 2011, pág. 12. Según Andreu y Fernández, se podría considerar que el concepto de la sostenibilidad corporativa se alinea con lo apuntado por Porter y Kramer en su teoría del valor compartido, es decir, que la sostenibilidad o capacidad de pervivir de una determinada empresa está ligada a la sostenibilidad del entorno en el que opera. La responsabilidad social depende de la cultura, la religión o las tradiciones propias de cada sociedad, de ahí la dificultad no sólo de establecer una definición única, sino incluso de alcanzar un enfoque estándar.

¹²⁴ El *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI) es un índice creado en 1999 para valorar las buenas prácticas en materia de sostenibilidad de las empresas que cotizan en Bolsa. Así pues, está conformado por aquellas empresas de mayor capitalización bursátil que destacan por un mejor desempeño en materia de sostenibilidad, de manera que se trata de un parámetro que no se ciñe a medir los estados financieros de una empresa, sino que también incluye los sociales y ambientales.

con el core business y no con otros elementos periféricos, que persigue crear valor a largo plazo para los accionistas mediante el aprovechamiento de oportunidades y la gestión eficaz de los riesgos inherentes al desarrollo económico, medioambiental y social”.

Ante todas estas variantes, parece lejano el momento en que se unifiquen dichos conceptos y, aunque no debe imperar la obsesión por ofrecer una definición unívoca de la responsabilidad social, lo cierto es que parece aconsejable seguir una que recoja unas mínimas pautas. En este sentido parece ajustada la que ofreció en 2011 la Comisión Europea, al conceptuarla como *“el impacto que las empresas tenían en la sociedad”*. Debido a ese impacto, las entidades deben concienciarse de su condición de agentes de mejora social y palanca de cambio.

En todo caso, el debate no deja de ser terminológico, ya que, llámese como se llame, el bagaje acumulado parece haber asentado varias certezas, como la conciencia de que la responsabilidad social debe estar presente en el día a día organizacional como una estrategia transversal, ligada con su propósito o que no se ciñe exclusivamente al mundo de la empresa, sino que se aplica a todo tipo de organización, sea cual sea su tamaño o actividad.

La confusión terminológica existente en torno a la responsabilidad social ha terminado por afectar a conceptos relacionados con ella, como a las memorias de sostenibilidad, respecto de las cuales se usan como equivalentes los de memorias de responsabilidad social o informes de impacto, o la sopa de letras existente en el campo de la rendición de cuentas o los índices de sostenibilidad, que son instrumentos que generan información a los mercados de cómo se está implementando el concepto de sostenibilidad en su triple dimensión y relacionan las variables económicas con la variable ASG

tridimensional de la sostenibilidad - social, ambiental y buen gobierno -, lo que permite identificar a las empresas comprometidas con la sostenibilidad. Entre otros, destacan el *Dow Jones Sustainability Index*, el FTSE4Good o el *Ethibel Sustainability Index (ESI)*. Los índices y agencias de sostenibilidad se basan en estándares para medir los aspectos sociales de las compañías, que cuantifican, miden y monitorizan las acciones de responsabilidad social, desde el GRI - el más universal y extendido - hasta los distintos certificados ISO¹²⁵, pasando por los Principios del Pacto Mundial de Naciones Unidas, las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, la Declaración Tripartita de la Organización Mundial del Trabajo, los Principios Rectores de Naciones Unidas sobre Empresas y Derechos Humanos, la AA1000 Accountability, la SGE21 de Forética, el Registro EMAS (Reglamento Comunitario de Ecogestión y Ecoauditoría) o la *Social Accountability 8000*.

En suma, se podría decir que la responsabilidad social constituye un *numerus apertus* en cuanto a su campo de estudio ya que, como concepto vivo que es y en permanente evolución, se va adaptando a las circunstancias y no es ajena a los nuevos problemas que surgen en la sociedad, ya que los incorpora a su particular agenda y cuya teorización se lleva a cabo en oleadas sucesivas, con la introducción de nuevos conceptos. En cuanto a las tendencias actuales en la materia encontramos, entre otras, el medioambiente, el impacto ecológico y el cambio climático¹²⁶ - disminución de emisiones de

¹²⁵ ISO 26000, sobre Responsabilidad Social; la 9001, sobre Gestión de Calidad; o la 14001, sobre Gestión Medioambiental.

¹²⁶ El Acuerdo de París se adoptó en diciembre de 2015, dentro del marco de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Se conoce como COP21 y establece medidas para la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero. El 1 de junio de 2017, el presidente estadounidense Donald Trump

carbono¹²⁷, degradación del aire, escasez de agua, deforestación, contaminación marina, disminución de la biodiversidad -, el paulatino abandono de los combustibles fósiles - petróleo, carbón o gas natural -, acción, justicia y consenso social, solidaridad, globalización, protección de la infancia, colectivos desfavorecidos, igualdad de género y diversidad, brecha salarial, condiciones laborales y prevención de riesgos, gestión de la diversidad, inversión socialmente responsable, la economía colaborativa¹²⁸ y la circular¹²⁹, la construcción de capital humano y social, el buen gobierno, la gestión responsable, la transparencia y la corrupción, la cultura y la identidad corporativa, el voluntariado corporativo, el fomento de las prácticas responsables con proveedores y clientes, los códigos éticos y el *reporting*, los programas de cumplimiento, la gestión de intangibles o la responsabilidad fiscal...

Parece que hemos entrado en una nueva etapa dentro de la responsabilidad social, en la que esta se concibe como una cultura estratégica y una forma de actuar que forma parte del núcleo del negocio y actúa como respuesta global a todos los problemas indicados y a los nuevos retos que los mismos plantean. En resumen, se trataría de integrar el triple enfoque social, medioambiental y de buen gobierno y transparencia, sustentado todo ello sobre una base de firmes valores y principios que debe estar implícita de forma

anunció la retirada de Estados Unidos del acuerdo, aunque los demás países del mundo reiteraron su compromiso y comunicaron que lo respetarían.

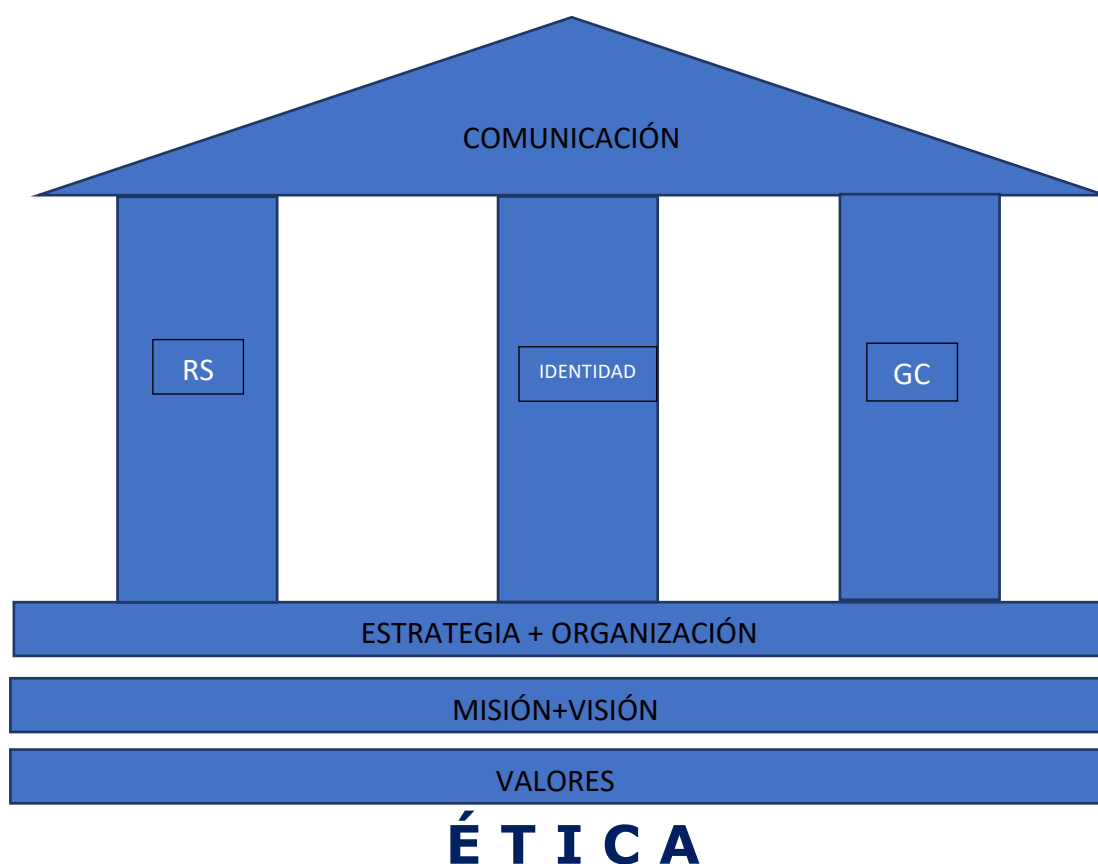
¹²⁷ La llamada huella de carbono: Real Zaragoza en su Informe Anual.

¹²⁸ Sentencia TJUE C-434/15, 9 de febrero de 2018, Asociación Profesional Elite Taxi, <http://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-434/15>.

¹²⁹ Basada en un sistema de aprovechamiento de recursos donde prima la reducción, la reutilización y el reciclaje de los elementos. Se aspira a pasar de un modelo lineal a uno nuevo basado en la economía circular. Ejemplo de ello es el Real Madrid con la camiseta hecha con restos de fondos marinos.

transversal en el ADN organizacional y en su operativa, cuya comunicación contribuirá a la mejora de la reputación corporativa y aumentará la confianza y el reconocimiento de los grupos de interés hacia la entidad, con quienes deberá existir un diálogo constante y bidireccional, que irá variando en función de las circunstancias y las necesidades, tanto de estos como de la propia organización.

Figura 7: Estructura de la responsabilidad social



Fuente: Elaboración propia (2019)

En todo caso, la idea central de la responsabilidad social es que la empresa ha dejado de ser un triángulo cerrado compuesto por empresario, trabajadores y clientes, para convertirse en un ente multipolar en el que, además de los anteriores, se incluyen administradores, consumidores, sindicatos, medios de comunicación,

gobiernos, organizaciones no gubernamentales u organismos internacionales.

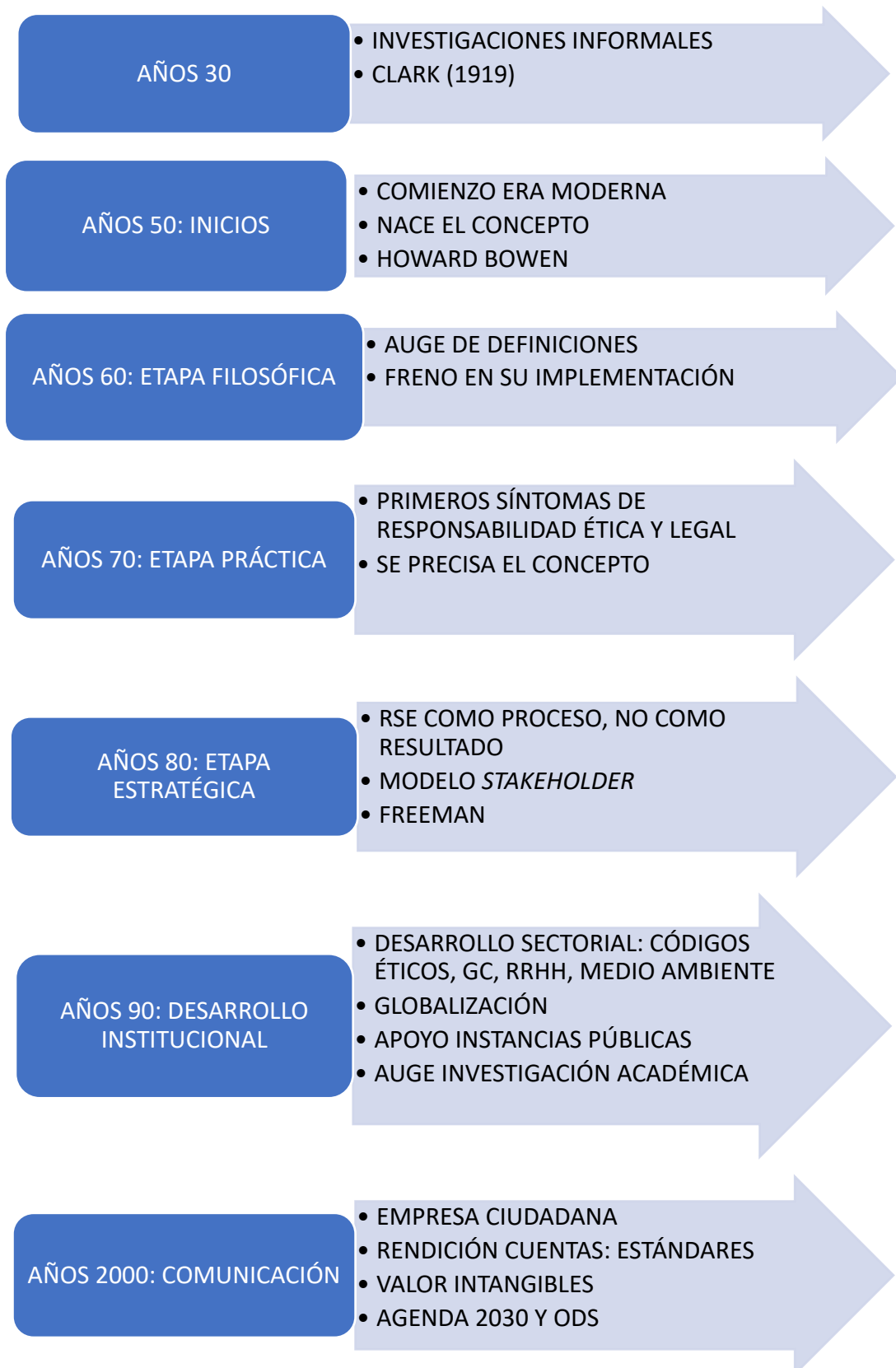
El Barómetro de Confianza Edelman pone de relieve la desconfianza que la sociedad muestra hacia las empresas, ya que se percibe la primacía del interés económico por encima de otros valores, al verse la adopción de estas prácticas como un mero maquillaje corporativo, por lo que se recomienda alejarse del recurso cosmético y convertir la responsabilidad social en una apuesta honesta. La ciudadanía responsable ejerce cada vez una mayor presión sobre las organizaciones para exigirles que sean responsables, comprometidas, transparentes y sostenibles.

Ello no quiere decir que haya variado el objetivo de las empresas, que ha de seguir siendo la consecución de la maximización del beneficio, pero sí cambia el modo de alcanzar ese objetivo, ya que debe hacerse a través de una gestión responsable y teniendo en cuenta el interés de todos los grupos de interés. De hecho, las políticas de responsabilidad social inciden en la gestión de los riesgos no financieros para que se conviertan en ventajas competitivas, lo que demuestra la rentabilidad financiera de la aplicación de la responsabilidad social. Una organización que integre en su cultura organizativa la rentabilidad social y la sostenibilidad laboral y medioambiental, pasará a engrosar la lista de entidades que pueden afrontar su desempeño en un mercado global con total solvencia, ya que ganará en reputación y aumentará sus beneficios.

Las empresas son cada vez más poderosas y sus acciones, positivas y negativas, tienen un gran eco debido a la globalización, la consolidación de la sociedad de la información y las nuevas tecnologías. Nos hallamos en la era de la cuarta revolución industrial, la que ha creado la llamada "digsociedad", y esto ha influido

directamente en el cambio organizativo empresarial y en su gestión. Actualmente, el aumento de la implantación de políticas y estrategias de responsabilidad social pone de relieve una mayor concienciación del impacto que las empresas generan en su entorno, por lo que la misma desempeña un papel fundamental en la agenda social, política y económica del mundo moderno como herramienta de identificación de riesgos, como ventaja competitiva y, finalmente, como palanca de innovación para el desarrollo de productos y servicios.

Figura 8: Evolución cronológica de la responsabilidad social



Fuente: Elaboración propia (2019)

IV. El marco normativo de la responsabilidad social. Como en todos los órdenes de la vida, para que la responsabilidad social prospere necesita de un contexto favorable. Por ello, un tema de discusión recurrente es el del posicionamiento de los poderes públicos en relación a la misma y, en concreto, si para que se consiga dicho entorno es necesaria o no una mayor intervención pública. Así, por un lado, se discute si desde el ámbito institucional deben fomentarse estas prácticas, respetando la tradicional voluntariedad que siempre se ha dado en estos temas; por otro, si es necesario que ese impulso venga motivado por la aprobación de normas obligatorias, con lo que entraríamos en la tradicional discrepancia entre el *hard law* y el *soft law*, segmento, este último, del ordenamiento jurídico cuya finalidad es la creación de normas cuyo cumplimiento se exige en grado, y no de forma taxativa y cuyo incumplimiento no entraña una respuesta jurídica concreta¹³⁰.

La referencia al tema del marco normativo en materia de responsabilidad social no está exenta de polémica, debido al carácter esencialmente voluntario de la misma. Es seguramente esa idea de voluntariedad, interpretada como la plena libertad de las organizaciones para decidir si llevan o no a cabo acciones socialmente responsables, la que se encuentra detrás de su limitado tratamiento normativo. Sin embargo, ello no ha impedido que entre los diferentes operadores jurídicos se haya instalado la posibilidad de regular el fenómeno, a fin de dar un impulso definitivo a su implementación, si bien con importantes restricciones y matices¹³¹. Las medidas de Derecho positivo ponen de relieve la tangibilidad de la

¹³⁰ Cfr. D. SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, "La autoridad del Derecho y la naturaleza del *soft law*", *Cuadernos de Derecho Público*, Núm. 28 (Ejemplar dedicado a: Seguridad jurídica y aplicación del Derecho), 2006, pág. 231.

¹³¹ Cfr. J.M. EMBID IRUJO Y P. DEL VAL TALENS, "La responsabilidad social...", cit., pág. 75.

responsabilidad social, más allá de una concepción de la misma como una cuestión cosmética que las empresas llevan a cabo para ganar en buena imagen.

En el aspecto estrictamente jurídico, resulta evidente la ligazón de la responsabilidad social con el Derecho mercantil, en concreto, el societario, como el ámbito natural de su tratamiento normativo¹³². Empero, no es este el único ámbito en el que incide, ya que también podemos hallar conexiones con otras ramas del Derecho, como el financiero o el penal¹³³, sobre todo desde la consideración de las personas jurídicas como sujetos del mismo.

Volviendo al espectro societario, podemos observar cómo se ha impuesto la obligatoriedad de ciertas exigencias directamente relacionadas con la responsabilidad social en relación con las sociedades cotizadas, en especial las de buen gobierno¹³⁴, como elementos significativos del segmento empresarial. Al mismo tiempo, ello ha facilitado que dichas entidades hayan implementado las políticas responsables como un elemento más de sus respectivas estrategias, lo que ha hecho aumentar su reputación y rentabilidad.

Tampoco existe consenso en cuanto a la técnica adecuada a la hora de regular esta materia. Hasta la fecha, al menos en España, muchas

¹³² Cfr. J.M. EMBID IRUJO, "Derecho, mercado y responsabilidad social corporativa", *Papeles de Economía Española* (Ejemplar dedicado a: Responsabilidad social corporativa), Núm. 108, 2006, págs. 64-65. El profesor Embid afirma que la responsabilidad social incide tanto en el derecho de sociedades, como en el del mercado.

¹³³ Cfr. J. Cfr. J.M. EMBID IRUJO Y P. DEL VAL TALENS, "La responsabilidad social...", cit., págs. 40-41.

¹³⁴ Cfr. AAVV, *Derecho del deporte profesional* (Palomar Olmeda, A. Dir.; Terol Gómez, R. Coord.), Aranzadi, Pamplona, 2017, págs. 82-83.

de las normas vigentes han venido por la vía de la transposición de Directivas europeas, aunque también se han incluido materias relacionadas con la misma en leyes orgánicas, como la de igualdad de género en relación a la composición de los órganos de administración. Tradicionalmente, la responsabilidad social constituía un campo de aplicación del *soft law*, como un sector que reclamaba un nivel laxo de intervención. Esta es una práctica propia de la intervención pública sobre la economía, de modo que es en este ámbito donde con mayor frecuencia se han dado instrumentos *soft* con vocación reguladora, entre los que destacan los relativos a gobierno corporativo, como los llamados "códigos de buen gobierno" o "códigos de conducta", así como las "recomendaciones" de las agencias independientes.

La responsabilidad social ha empezado a perder una de sus características tradicionales la de la voluntariedad. Años atrás, algunas empresas comprendieron que la mejor manera de garantizar su rentabilidad a medio y largo plazo era integrar de manera voluntaria en su estrategia los aspectos sociales, medioambientales y éticos. Posteriormente, comenzaron a aparecer marcos de *soft law* a escala internacional, que desembocaron en marcos regulatorios o legales que empezaron a imponer una serie de obligaciones relativas a estas prácticas, entre otros medios por la transposición de Directivas).

Es bien sabido que los sectores económicos privados son reacios a la imposición de normas desde el exterior, incluso desde la esfera pública, alegando que un exceso de normas puede suponer un obstáculo para el libre y natural funcionamiento de los mercados. Por eso, no faltan quienes, a diferencia de los que invocan una mayor regulación de la responsabilidad social y más intervención pública en su determinación y alcance, creen que la libertad de la empresa ha

de ser plena e inatacable, abogando por la reprivatización del Derecho societario¹³⁵.

Sin embargo, esa mayor regulación también puede suponer una garantía frente a las distorsiones o anomalías del mercado. Por eso, y como solución intermedia a la dicotomía entre regulación y autorregulación, las Administraciones han optado en ocasiones por crear instrumentos que, pese a tener una clara vocación reguladora, carecen de un reconocimiento formal en cuanto a su fuerza normativa, y los códigos de buen gobierno son un claro ejemplo de ello.

Como tantas veces se ha indicado a lo largo de estas páginas, la responsabilidad social es un concepto que se ha venido construyendo desde la libertad, y no desde la imposición. Pese a ello, y aunque resulte innegable que hasta la fecha se han producido notables avances en este terreno, se alzan voces que afirman que el verdadero impulso, sin abandonar ese carácter voluntario, lo daría una mayor intervención pública y en esta hipótesis nos alienamos. Se basan para ello en que existe una errónea identificación entre voluntariedad y autorregulación, ya que, aun siendo positiva, toda iniciativa que quede en el marco de las guías, orientaciones y códigos voluntarios no deja de navegar en el terreno de la discrecionalidad. Por eso, muchas organizaciones abogan por iniciativas que cuenten con el respaldo de la ley. Hay quien cree que la falta de sistematización de acciones de las empresas puede deberse a la ausencia de un marco legal adecuado. Cada vez habrá más empresas que se sientan empujadas por las regulaciones y prefieran cumplir para evitar riesgos, incluidos los reputacionales.

¹³⁵ Cfr. R. MATEU DE ROS, "Gobierno corporativo...", cit. pág. 95.

Por ello, se va generalizando el consenso en torno a la conveniencia de una mayor intervención pública que impulse las políticas de responsabilidad social, así como de una mayor regulación para determinadas cuestiones, sobre todo las relacionadas con temas de transparencia, obligatoriedad de reportar o la generación de un sistema de acreditación y certificación de la responsabilidad social que sea objetivo, fiable y unánimemente aceptado, lo que facilitará la identificación de las prácticas verdaderamente responsables.

Asimismo, tal y como hemos visto en un epígrafe anterior, la autorregulación también ha generado cierta dispersión terminológica, que ha desembocado en la dificultad de identificar buenas prácticas en la materia. Por eso, una delimitación conceptual de la responsabilidad social auspiciada desde instancias públicas permitirá deslindar de dicho concepto todo aquello que no sea verdaderamente responsabilidad social y desenmascarar imposturas en forma de prácticas de marketing corporativo.

En concordancia con el interés que despierta la responsabilidad social en el mundo académico y empresarial, a nivel institucional también se han ido multiplicando las normas acerca de la misma, sean de *hard law* o de *soft law*. Esta tendencia se viene acentuando desde finales del siglo pasado tanto en el plano internacional como en el nacional, lo que ha generado un gran dinamismo en la materia. A ello hay que unir las referencias procedentes de organizaciones privadas, tales como la ISO que a través de sus estándares internacionales han contribuido a dinamizar estas prácticas. En todo caso, pasamos a analizar el marco actual de la responsabilidad social tanto en el plano internacional como en el nacional.

A. Instrumentos internacionales de responsabilidad social

1. La ONU y la Agenda 2030. Pese a que a nivel mundial ya se venían desarrollando algunas iniciativas en el marco de la responsabilidad social, sobre todo para temas de medioambiente, el punto de inflexión en la materia lo puso el Pacto Global de Naciones Unidas, anunciado por el por entonces Secretario General de dicha organización, Kofi Anan, el 31 de enero de 1999, con ocasión de la reunión anual del Foro Económico Mundial de Davos.

Este instrumento supuso la mayor iniciativa voluntaria en el ámbito de la responsabilidad social empresarial en el mundo y nació como un llamamiento a las empresas para que adoptasen nueve principios universales en varios ámbitos, que iban desde los derechos humanos hasta el medio ambiente. Posteriormente, en 2004, a esos principios se unió un décimo, referente a la lucha contra la corrupción.

La verdadera importancia del Pacto fue que actuó como desencadenante de todos los instrumentos multilaterales e internacionales que conforman el armazón institucional en la materia, entre los que destacan:

- Los Principios Rectores de Naciones Unidas sobre Empresas y Derechos Humanos, instrumento sin fuerza que fue aprobado por unanimidad por el Consejo de Derechos Humanos.
- El *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI).
- La Norma Marco AA1000.
- El *Global Reporting Initiative* (GRI), que es un proceso *multistakeholder* y una institución independiente que constituye un estándar mundial para informar voluntariamente sobre la responsabilidad social mediante el desarrollo y divulgación de pautas para la elaboración de memorias de sostenibilidad de las

compañías que deseen evaluar su desempeño económico, ambiental y social.

- *International Standard on Assurance Engagements.*
- Las Directrices OCDE para Empresas Multinacionales, cuyo objetivo es potenciar la contribución de dichas organizaciones al desarrollo sostenible.
- La Declaración Tripartita de Principios sobre las Empresas Multinacionales y Política Social de la Organización Internacional del Trabajo, aprobada en 1977 y relativa a los principios y derechos fundamentales en el trabajo.
- *World Business Council for Sustainable Development*, organización creada en 1995 a partir de la asociación de varias empresas internacionales, cuya principal finalidad es establecer un vínculo entre las prácticas empresariales y el desarrollo sostenible e impulsar el diálogo con los grupos de interés.
- El Libro Verde de la Unión Europea, que veremos en el siguiente apartado.
- La Estrategia Renovada de la Unión Europea 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas.
- La Norma ISO 26000.

La preocupación por el tema ha llevado hasta a Pontífices como el actual Papa Francisco, a tratar aspectos de responsabilidad social. Así, en su Encíclica *Laudato Si'* aborda la materia desde el punto de vista de la sostenibilidad, advirtiendo que "*para que surjan nuevos modelos de progreso, es necesario cambiar el modelo de desarrollo global, lo cual implica reflexionar responsablemente sobre el sentido de la economía y su finalidad, para corregir sus disfunciones y distorsiones*", así como que "*la responsabilidad social y ambiental de las empresas suele reducirse a una serie de acciones de marketing e*

*imagen*¹³⁶, lo cual es relevante, al estar directamente relacionado con el *marketing* corporativo que desarrollan algunas organizaciones en esta materia.

Otro importante hito en el recorrido instrumental de la responsabilidad social lo constituyó la Asamblea General de Naciones Unidas, al adoptar en septiembre de 2015 la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, consistente en un plan de acción a favor de las personas, el planeta y la prosperidad. La Agenda contenía los llamados ODS, herederos directos de los anteriores Objetivos de Desarrollo del Milenio, aunque a diferencia de estos, que estaban orientados más a países en vías de desarrollo, los nuevos no hacían esa distinción. Además, los Objetivos del Milenio se centraban principalmente en la agenda social, mientras que los nuevos abordaron temas como el crecimiento económico, la paz y la justicia, la inclusión social o la protección del medio ambiente, en línea con una visión extensa de la responsabilidad social.

Aunque no son jurídicamente obligatorios, se aspiraba a que los diferentes Gobiernos fuesen adoptando los diecisiete objetivos y ciento sesenta y nueve metas como propios, de manera que hicieran suya la Agenda y se establecieran marcos nacionales para que fueran una realidad en el año 2030. Por este motivo, la colaboración público-privada resultaba vital para su consecución, ya que se requería de un impulso por parte de los distintos agentes sociales. Dichos Objetivos son¹³⁷:

¹³⁶ Francisco, Laudato Si'. Carta Encíclica sobre el cuidado de la casa común. 24 de mayo de 2015, §194. Disponible en: http://w2.vatican.va/content/francesco/es/encyclicals/documents/papa-francesco_20150524_enciclica-laudato-si.html (último acceso: abril de 2019).

¹³⁷ <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/sustainable-development-goals/> (último acceso: abril de 2019)

- Objetivo 1: fin de la pobreza.
- Objetivo 2: hambre cero, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición, así como promover la agricultura sostenible.
- Objetivo 3: salud y bienestar.
- Objetivo 4: educación de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos.
- Objetivo 5: igualdad de género.
- Objetivo 6: garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos.
- Objetivo 7: garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna para todos.
- Objetivo 8: promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos.
- Objetivo 9: construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación.
- Objetivo 10: reducir la desigualdad en y entre los países.
- Objetivo 11: ciudades y comunidades sostenibles y seguras.
- Objetivo 12: garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles.
- Objetivo 13: adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos.
- Objetivo 14: conservar y utilizar en forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible.
- Objetivo 15: proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, gestionar los bosques de forma sostenible, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y poner freno a la pérdida de la diversidad biológica.
- Objetivo 16: paz, justicia e instituciones sólidas.

- Objetivo 17: Alianzas para lograr los objetivos.

Figura 9: Objetivos de Desarrollo Sostenible



Fuente: Naciones Unidas (2015)

Cada organización deberá adaptar su política de responsabilidad social a la consecución de dichos fines, en función, lógicamente de sus características y circunstancias. En el caso de los clubes de fútbol, veremos más adelante una propuesta de inclusión de los mismos.

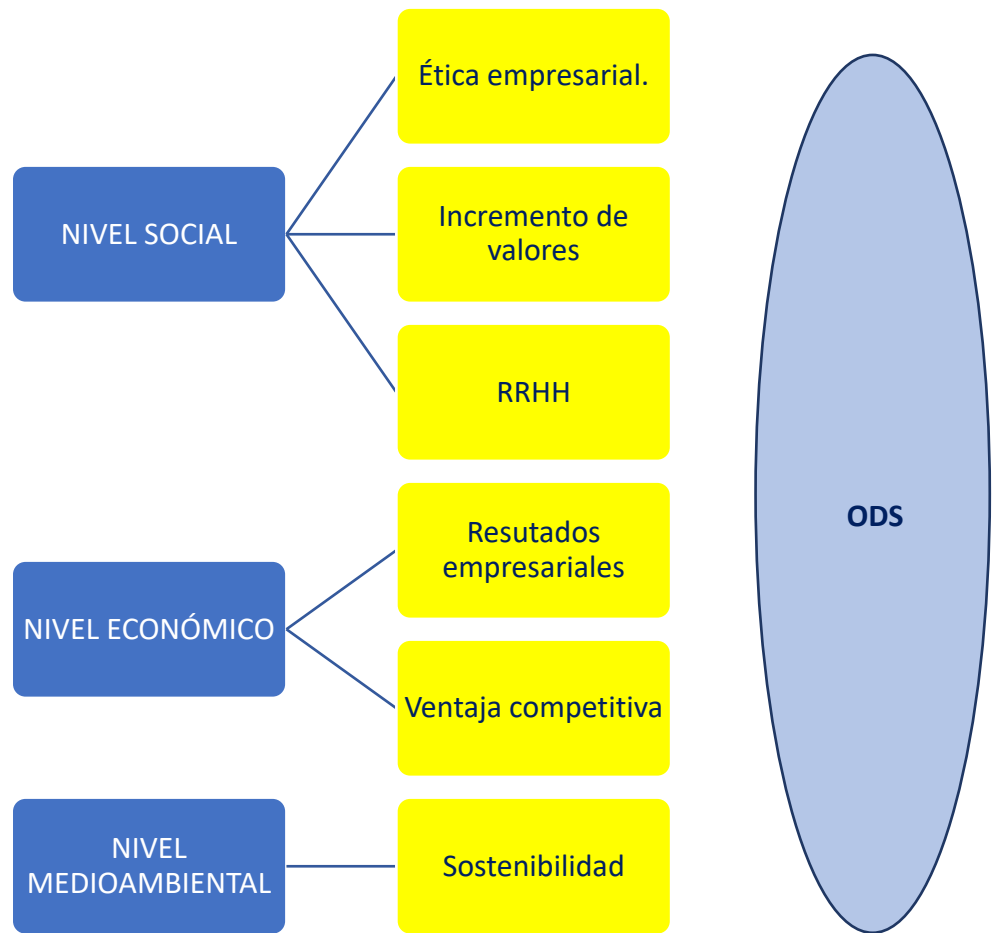
La responsabilidad social ha dejado de enfocarse en la reputación para insertarse en la estrategia, de manera que cada vez está más integrada en el modelo de negocio y en los planes estratégicos de las organizaciones, gracias a los ODS. La responsabilidad social ha pasado de ser un cúmulo de acciones puntuales de respuesta a determinadas necesidades, generalmente de índole social, para integrarse en el corazón de las compañías y convertirse en un compromiso que parte de los órganos de gobierno y administración. Se percibe el fuerte impulso que están experimentando estas políticas, donde están convergiendo las demandas del Gobierno, de los reguladores y de los consumidores. Por eso, una forma clara de avanzar en la consecución de los Objetivos es a través de inversores

e inversiones responsables, controladas por Administraciones responsables, no sólo en el plano interno, sino en el transnacional¹³⁸. Una aceleración normativa que se aprecia, por ejemplo, en la Ley de Divulgación de Información No Financiera, donde se trabaja de manera integrada con información financiera y no financiera de manera integrada. La mayoría de las compañías han adoptado los ODS como herramienta para organizar estas políticas, de manera que si quieren posicionarse para llegar al año 2030 ocupando un lugar preferente en su sector, deberán alinearse e integrar estos objetivos. En un entorno tan cambiante como el actual, la capacidad que demuestren las organizaciones para ser flexibles será esencial, ya que en un futuro próximo solo sobrevivirán las que sean socialmente responsables, pues la propia sociedad está cada vez más informada y depositará su confianza en las que le otorguen mayor credibilidad, penalizando a las que no lo hagan o usen la responsabilidad social como mero maquillaje corporativo.

El futuro pasa por arraigar la responsabilidad social en el centro de la toma de decisiones de las organizaciones, desde una triple perspectiva a la que se han incorporado como un elemento dinamizador, los ODS que constituyen un camino de transformación para todos los actores del tejido empresarial.

¹³⁸ Cfr. M.A. GRAU RUIZ, "Los incentivos fiscales a la inversión socialmente responsable en los países en desarrollo: ¿una tasa internacional por su control como mecanismo innovador de financiación?", *Crónica Tributaria* Núm. 148, 2013, pág. 103.

Figura 10: Impacto de la responsabilidad social y los ODS



Fuente: Elaboración propia (2019)

2. Iniciativas de responsabilidad social en Europa. Los problemas estructurales y las dificultades macroeconómicas que se manifestaron en Europa en los años noventa, hacían necesaria una respuesta a escala institucional y fue la Unión Europea la que trató de paliar esas deficiencias mediante la publicación de una serie de instrumentos, fundamentalmente impulsados por la Comisión.

Así, en 1993 bajo la presidencia de Jacques Delors, este organismo publicó un Libro Blanco que abordaba temas como el crecimiento, la competitividad y el restablecimiento del empleo. Basándose en dicho documento, el Consejo Europeo de Essen identificó cinco objetivos

clave que los Estados miembros se comprometían a perseguir: el desarrollo de los recursos humanos a través de la formación profesional, el apoyo a las inversiones productivas mediante políticas salariales moderadas, la mejora de la eficacia de las instituciones del mercado laboral, la identificación de nuevas fuentes de empleo a través de las iniciativas locales y la promoción del acceso al mercado laboral para determinados grupos, como los jóvenes, los desempleados de larga duración y las mujeres.

Posteriormente, en el año 2000, el Consejo Europeo de Lisboa estableció como objetivo convertir a Europa en una economía competitiva capaz de lograr un crecimiento económico sostenible con una mayor cohesión social, respetando el medio ambiente. Así, con el fin de cumplir ese objetivo, se inició un proceso de diálogo entre todas las partes interesadas que culminó con la publicación en julio de 2001 del llamado "Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas", que recogía las líneas maestras y políticas a seguir en la materia.

El Libro Verde definió la responsabilidad social como "la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores"¹³⁹. La importancia del Libro Verde radica en que por vez primera una institución europea se posicionó abiertamente a favor de la responsabilidad social, lo que favoreció su difusión en el tejido empresarial. Hasta entonces, se había defendido la noción del "desarrollo sostenible". El concepto que recogía la

¹³⁹ Comisión Europea (2001). Libro Verde Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.

Comisión reflejaba claramente el carácter voluntario de la responsabilidad social.

Asimismo, cabe destacar la Comunicación emitida por la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, denominada "Estrategia renovada de la Unión Europea 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas", que recogía la política comunitaria referente a la responsabilidad social para ese periodo y que supuso un cambio de paradigma respecto a la visión anterior, al fijar el foco sobre la responsabilidad de los impactos ocasionados por las empresas, establecer una mayor protección de los derechos humanos y terminar con el debate de la voluntariedad, al trabajar hacia medidas mixtas, autorregulación y coregulación.

Finalmente, completan esta enumeración disposiciones, como la Resolución del Parlamento Europeo, de 6 de febrero de 2013, sobre responsabilidad social de las empresas: comportamiento responsable y transparente de las empresas y crecimiento sostenible, o varias Directivas que inciden en la materia, como las relativas a la contratación pública o la importante 2014/95/UE sobre divulgación de información no financiera y diversidad o la llamada "DAC 6" o Directiva sobre intermediarios fiscales, a la que posteriormente haremos referencia. Otra herramienta que supuso un avance relevante en materia de responsabilidad social y promoción de buenas prácticas fueron la Etiqueta Ecológica Europea, adoptada en 1992.

Por otro lado, la Unión también se ha fijado varios objetivos en materia de medio ambiente y sostenibilidad, a través de herramientas como el Marco para Clima y Energía para 2030, el Plan de Acción para la Economía Circular o el de Finanzas Sostenibles.

Destaca también el Foro Europeo *Multistakeholder* para la responsabilidad social empresarial como lugar de encuentro y discusión sobre esta materia, creado en 2002 por la Comisión Europea y cuya sede se encuentra en Bruselas.

A nivel no gubernamental destaca Transparencia Internacional, organización civil fundada en 1993 para luchar contra el impacto de la corrupción en la sociedad, fomentando la transparencia de las organizaciones y cuya sede está en Berlín, aunque opera a nivel mundial en diferentes países, entre ellos España. En relación con el objeto de nuestro trabajo, como veremos más adelante, Transparencia Internacional España creó un nuevo índice, el llamado "Infut", que evaluaba la transparencia de los clubes de fútbol tomando en consideración varios indicadores, para después publicar una clasificación que incidía directamente en su reputación corporativa.

3. Los estándares de responsabilidad social. Son las guías que establecen los requisitos que han de cumplir las memorias de sostenibilidad. Aunque también es posible reportar siguiendo un formato libre, es preferible hacerlo en base a formas estandarizadas. Los estándares internacionales de responsabilidad social son:

a) La Norma AA 1000 AS para la elaboración de memorias de responsabilidad social, fue desarrollada en 1999 por la organización británica *Institute of Social and Ethical Accountability*. El estándar se diseñó para medir el desempeño de las empresas desde un punto de vista ético, proporcionando un conjunto de criterios que facilitan el poder llevar a cabo una auditoría social y ética de su actividad.

b) Las Normas ISO. La Organización Internacional para la Estandarización, en inglés *International Organization for*

Standardization más conocida por el acrónimo ISO, es una entidad independiente y no gubernamental fundada en 1947 cuyo objetivo es la creación de estándares internacionales y comunes entre los países para facilitar así el comercio mundial, ya que el uso de esos estándares, conocidos como Normas ISO, favorece la creación de productos y servicios que sean fiables y garanticen su calidad, protegiendo así tanto a las compañías como a los consumidores, que se aseguran de que los productos, servicios o procesos certificados se ajustan a unos mínimos estandarizados internacionalmente. En lo que a la responsabilidad social respecta, en 2010 se publicó la Norma ISO 26000, que definía la misma como "la responsabilidad de una organización ante los impactos que sus decisiones y actividades ocasionen en materias como la gobernanza, los derechos humanos o el medio ambiente. La ISO 26000 se aplicaba a todo tipo de organizaciones, fuera cual fuera el sector al que se dedicaran - lo que nos sirve de sustento para defender su aplicación también a las organizaciones deportivas, en concreto, a los clubes de fútbol, como veremos más adelante -, y les proporcionaba una guía para comportarse de manera responsable, basada en los principios de rendición de cuentas, transparencia y comportamiento ético. La ISO 26000 contiene guías voluntarias, no requisitos y, por tanto, no se usa como una norma de certificación o de auditoría de empresas, como la ISO 9001 y la ISO 14001.

c) **SA8000**. Es un estándar de responsabilidad social que fue desarrollado en 1997 por la organización internacional sin ánimo de lucro *Social Accountability International*. Su principal característica radica en que restringe su enfoque a que las empresas cumplan con los derechos humanos y mejoren las condiciones de trabajo de sus empleados. Por ello, los *stakeholders* que la Norma SA8000 sitúa en el centro de la actividad socialmente responsable de la empresa son

sus trabajadores y sólo en segundo término estarán los clientes y accionistas.

d) GRI¹⁴⁰. La guía de presentación de memorias de sostenibilidad de la institución independiente Iniciativa de Reporte Global, es un estándar internacional de elaboración de informes que pueden adoptar voluntariamente las empresas mediante una lista de indicadores específicos para que informen sobre su desempeño social, medioambiental y económico. La memoria contribuye a la transparencia de la organización, permitiendo a los grupos de interés conocer de antemano qué pueden esperar de ella. GRI ofrece la ventaja de que sus modelos de *reporting* se van actualizando cada cierto tiempo en busca de la mejora constante.

Entre las ventajas que presenta la estandarización de los informes de responsabilidad social se encuentra que los estándares pueden servir como guía y ayudar a incorporar la responsabilidad social en las organizaciones donde previamente no existía, además de establecer criterios para la comparación de la responsabilidad social y, de ese modo, fomentar la competencia. En contraposición, se critica a la estandarización que produce, a su vez, la de las actividades de responsabilidad social, ya que las fuerza a mantenerse dentro de un determinado marco de evaluación, lo que contradice la típica voluntariedad de aquélla. Del mismo modo, el estándar no puede utilizarse como base para una auditoría externa, ya que no proporciona medios para verificar la validez de lo recogido en la memoria, lo que convierte a la misma en un documento de uso interno.

¹⁴⁰ GRI: acrónimo de Global Reporting Initiative.

Figura 11: Cuadro instrumentos multilaterales e internacionales

GLOBAL COMPACT	1999	Iniciativa voluntaria Compromiso empresas alinear sus estrategias con 10 principios
DJSI	1999	Índice requisitos económicos, ambientales y sociales
AA1000 FRAMEWORK	1999	Requisitos para medir responsabilidad empresas y actividad con <i>stakeholders</i> .
GRI	2000	Institución independiente Crea primer marco mundial estandarizado elaboración Memorias Sostenibilidad y reportar desempeño económico, social y medioambiental.
INTERNATIONAL STANDARD ASSURANCE ENGAGEMENTS	2000	Marco para auditorías sobre aspectos medioambientales y sostenibilidad.
GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES OCDE	1976 Revisada: 1979, 1984, 1991, 2000	Recomendaciones de gobiernos a multinacionales en empleo, relaciones industriales, derechos humanos, medio ambiente o transparencia. Constituyen marco voluntario de principios
DECLARACIÓN TRIPARTITA OIT	1977 <i>Addendum I</i> : 2000 y 2006 <i>Addendum II</i> : 2000	Primer documento aplicable a multinacionales.
LIBRO VERDE UE	2001	Compromiso de UE con RSE
ISO 26000	2010	Ayudar organizaciones a implementar y mejorar RSE
ESTRATEGIA UE 2011-2014	2011	
AGENDA 2030-ODS	2015	Plan de acción a favor de las personas, planeta, prosperidad, paz universal y acceso a la justicia

Fuente: Elaboración propia (2019)

B. La responsabilidad social en España. En España se ha configurado un modelo híbrido, a medio camino entre el modelo mediterráneo, que busca el acuerdo social, y el centroeuropeo, caracterizado por el impulso desde la regulación institucional. Se puede afirmar que las políticas regulatorias crean un ambiente favorable que contribuye a fomentar estas políticas¹⁴¹ y se provoca un incremento de la información sobre responsabilidad social que favorece la creación de medidas estandarizadas y comparables que permiten el *benchmarking*¹⁴².

Como precedente de estas prácticas en nuestro país, podemos apuntar a los balances sociales que algunas entidades del sector bancario desarrollaron en los años setenta, a imagen y semejanza de lo que ya se venía haciendo en otros países más avanzados. Sin embargo, lo cierto es que al no considerar estas actividades como estratégicas y con el fin de recortar gastos, las mismas dejaron de realizarse tiempo después y no sería hasta 1986 cuando, siguiendo las pautas europeas y a raíz de la entrada de España en la por entonces llamada Comunidad Europea, comenzó a suscitarse un verdadero interés por la responsabilidad social y por el fomento de la ética en las actuaciones empresariales.

En 2002, varias compañías emitieron sus primeros informes de responsabilidad social. Dos años después, en 2004, se creó el Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, organización sin ánimo de lucro surgida gracias a la colaboración de varias organizaciones de la sociedad civil, cuyo objetivo era potenciar la

¹⁴¹ KPMG, "Carrots and Sticks. Sustainability Reporting Policies Worldwide -Today's Best Practice, Tomorrow's Trends". *KPMG International Global*, Amsterdam, 2013.

¹⁴² Cfr. D. HESS, "Social Reporting and New Governance Regulation: the Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency", *Business Ethics Quarterly*, Vol. 17, Núm. 3, págs. 458-459.

responsabilidad social y el seguimiento de las políticas públicas en la materia.

El 17 de marzo de 2005 se constituyó, a iniciativa del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, el Foro de Expertos sobre responsabilidad social empresarial, en el que participaban representantes de varios Ministerios y expertos provenientes de grupos empresariales, organizaciones de la sociedad civil y de la Universidad. Los trabajos de este Foro se plasmaron en un documento llamado "Las políticas públicas de fomento y desarrollo de la RSE en España". Ese mismo año se constituyó la Subcomisión parlamentaria de responsabilidad social corporativa, que dio como resultado la elaboración de un informe "para potenciar y promover la responsabilidad social de las empresas". A raíz de ello, se publicó el llamado "Libro Blanco¹⁴³ de la RSE", que recogía una serie de directrices generales y recomendaciones en la materia destinadas a las Administraciones Públicas, empresas, consumidores, inversores y otros actores. En 2007, la Mesa de Diálogo Social sobre la responsabilidad social, que aunaba a patronal y sindicatos, reafirmó la necesidad de crear un Consejo Estatal de Responsabilidad Social. Por otro lado, el Libro Blanco hablaba de "responsabilidad social empresarial", con lo que restringía este campo a las empresas.

Dicha necesidad cristalizó en el Real Decreto 221/2008, de 15 de febrero, por el que se creó el Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas (CERSE), pionero en la materia, al ser el primer organismo de carácter institucional que apareció en el conjunto de la Unión Europea.

¹⁴³ Un Libro Blanco es un documento que los Gobiernos publican para informar a los órganos legislativos o a la opinión pública sobre una determinada materia.

El interés por este tema tanto a nivel privado como público era creciente y, así, en 2009 el Ministerio de Defensa elaboró la primera Memoria de Responsabilidad Social en el seno de la Administración estatal, mientras que en 2011 se publicó la de la Administración General del Estado.

En 2014, el Consejo de Ministros aprobó la Estrategia Española de Responsabilidad Social de las Empresas 2014-2020 (EERSE), un documento que destinado a ser un marco común de referencia para armonizar y homogeneizar las distintas actuaciones que, en relación con la responsabilidad social, se estaban desarrollando, tanto en el ámbito público como en el privado. A diferencia del Libro Blanco, la Estrategia ampliaba su campo de acción a todo tipo de organizaciones, no sólo a las empresas. Su vencimiento está próximo y se hace necesario renovarla.

Otros prescriptores de la responsabilidad social en España son las recomendaciones de las asociaciones empresariales y sindicales, como la Confederación Española de Organizaciones Empresariales y Comisiones Obreras, así como los pronunciamientos y estudios sobre buenas prácticas en gestión empresarial efectuados por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Aunque no se trate propiamente de normas de responsabilidad social, un aspecto importante a tratar son las reglas antiblanqueo, problema que surge en el ámbito del fútbol y que se relaciona directamente con aquélla, como veremos en el Capítulo Segundo.

Del mismo modo, y aprovechando la fuerza comunicativa de Internet, en numerosas webs corporativas se hace referencia a temas de responsabilidad social como respuesta al interés que esta materia ha despertado en la ciudadanía.

Además de lo expuesto, en cuanto al desarrollo legal podemos destacar:

- Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, cuyo Título VII se refiere expresamente a la igualdad en la responsabilidad social de las empresas.
- Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental.
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, cuyo objeto principal fue introducir en el ordenamiento jurídico las reformas estructurales necesarias para lograr un patrón de crecimiento que conciliase el desarrollo económico, social y ambiental. Esta norma incorporó la obligación de elaborar un informe específico de responsabilidad corporativa para las sociedades mercantiles y las entidades públicas empresariales adscritas al Estado.
- Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Acuerdo de la CNMV de 18 de febrero de 2015, por el que se aprueba el Código de Buen Gobierno Corporativo de las Sociedades Cotizadas¹⁴⁴,, que recogió la influencia directa de sus predecesores, esto es, los conocidos popularmente como informes Olivencia (1998), Aldama (2003) o Conthe (2006).

¹⁴⁴ El Código de Buen Gobierno situó el principio de la responsabilidad social de la empresa cotizada como uno de los ejes esenciales de su buen gobierno y recogía una serie de principios y recomendaciones al respecto, como la de constituir una comisión específica en la material o la rendición de cuentas mediante la elaboración de un informe anual de responsabilidad social.

- Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.
- Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, que modifica el Código Penal, entre otros aspectos, en el relativo a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, poniendo fin a las dudas interpretativas que había planteado la regulación existente hasta la fecha y estableciendo como causa de exención de la responsabilidad penal de la persona jurídica, la existencia de un programa de prevención o *compliance*.
- Orden ESS/1554/2016, de 29 de septiembre, por la que se regula el procedimiento para el registro y publicación de las memorias de responsabilidad social y de sostenibilidad de las empresas, organizaciones y Administraciones Públicas.
- Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público¹⁴⁵, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (que supuso un cambio a la hora de entender, no sólo las políticas sociales, sino también la propia concepción del contrato, en el que antes se dejaban de lado cualquier tipo de aspectos sociales o medioambientales. En España ya se incluían consideraciones sociales en la contratación pública en la anterior Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995, así como en el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, que introdujeron aspectos tales como la preferencia en la

¹⁴⁵ Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2017-12902> (último acceso: abril de 2019).

adjudicación de ofertas a empresas que tuvieran en plantilla a personas con discapacidad, sin embargo, el espaldarazo definitivo vino con la Ley de 2017 que transponía la normativa comunitaria).

- Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Esta norma transpuso, aunque con retraso, la Directiva 2014/95/EU.
- En 2017 se puso en marcha el Portal dedicado a la Estrategia Española de Responsabilidad Social¹⁴⁶, dependiente del Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social, donde se reúnen programas, estrategias y acciones de implementación de responsabilidad social en diferentes territorios para fomentar el bienestar de los ciudadanos.
- Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Esta norma supone un paso relevante en materia de responsabilidad social al incorporar la información no financiera como parte del gobierno corporativo, lo que redundará en la mejora de la calidad de los informes y en su utilidad para los grupos de interés.
- En relación con los ODS, destaca el Plan Director de la Cooperación Española 2018-2021, aprobado el 23 de marzo de 2018 por el Consejo de Ministros, que define los objetivos y

¹⁴⁶ <http://www.mitramiss.gob.es/es/rse/index.htm>

prioridades que orientarán la actuación de la cooperación española para el desarrollo en el exterior en dicho período, con la pretensión de contribuir a la aplicación de la Agenda 2030.

- Orden PCI/169/2019, de 22 de febrero, por la que se crea el Consejo de Desarrollo Sostenible.
- Real Decreto-Ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y en la ocupación.
- Cabe también mencionar Leyes específicas de responsabilidad social, aprobadas por algunas Comunidades Autónomas, como Extremadura o Valencia.
- Normas UNE¹⁴⁷, que son un conjunto de estándares creados por los Comités Técnicos de Normalización de AENOR, asociación privada sin ánimo de lucro reconocida legalmente en España como organismo nacional de normalización.

Figura 12: Principales hitos de la responsabilidad social en España



Fuente: Elaboración propia (2019)

¹⁴⁷ UNE: acrónimo de "Una Norma Española".

CAPÍTULO SEGUNDO: EL FÚTBOL COMO OBJETO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL

Hasta este momento, hemos visto la evolución de la responsabilidad social y su gran incidencia en el cambio de paradigma empresarial al favorecer el nacimiento de una nueva mentalidad en la que las organizaciones, sin dejar de lado su función principal - la obtención de la máxima rentabilidad -, han incorporado a sus respectivas estrategias una nueva forma de lograr ese objetivo.

Pues bien, en este capítulo expondremos cómo ha incidido esa mentalidad en el mundo del deporte, en concreto en el fútbol, por ser éste el de mayor repercusión a nivel mundial, tanto en el aspecto meramente práctico, como en el económico ya que los grandes deportes, y el fútbol lo es, generan una corriente que estimula y reactiva a las masas.

Para ello, utilizaremos las tres variables que componen el concepto de responsabilidad social y las trasladaremos al mundo del fútbol, analizando, en primer lugar, cómo una actividad que inicialmente nació como algo lúdico, ha pasado a convertirse en un fenómeno de calado mercantil hasta el punto de constituir una verdadera industria y una de las economías del mundo actual, convirtiendo a sus actores en empresas, ya que el camino que recorre el deporte profesional no es muy diferente al de la empresa¹⁴⁸. En segundo lugar, veremos su naturaleza social, desgranada en un doble aspecto: por un lado, cómo este deporte se ha convertido en objeto de estudio por parte de la comunidad científica con incidencia en los más diversos campos (Derecho, Ciencias Sociales, Política, Religión, Economía, Filosofía,

¹⁴⁸ Cfr. AAVV, *Derecho del...*, cit., pág. 82.

Estadística...) y, por otro, directamente derivado del aspecto económico, planteando la hipótesis de si como consecuencia de lo anterior y por ende, relacionado con este último aspecto, analizaremos si, al igual que en resto del universo empresarial, también al fútbol se le debe exigir la implementación en su gestión prácticas socialmente responsables y, en su caso, cómo lo ha hecho, tanto a nivel de clubes, protagonistas directos de este trabajo, como a nivel de otros organismos por tener incidencia directa en el quehacer y desempeño de los mismos, sean nacionales o internacionales, haciendo también una perspectiva de Derecho comparado.

Nos centraremos en el ámbito español y en los clubes profesionales como actores principales de este deporte, cuyo papel en las sociedades modernas es cada vez más importante como protagonistas de esa línea emotivo-lúdica y que se han convertido, por ello, en verdaderas empresas que aprovechan el capital emocional que se genera en torno a su historia y sobre los sentimientos que provocan sus jugadores para asentar sobre esas bases tanto su estrategia empresarial como su reputación corporativa¹⁴⁹. Sin embargo, la experiencia nos dice que, en muchos casos, esos clubes no se han gestionado conforme a los imperativos éticos y legales exigidos para el resto del tejido empresarial, de modo que la implantación de la transparencia y las prácticas de responsabilidad social se tornan imprescindibles a fin de asegurar la

¹⁴⁹ Cfr. F. OLABE SÁNCHEZ, "La RSC como factor de reputación en los clubes profesionales", *Revista Internacional de Investigación en Comunicación*, Vol. 6, Núm. 6, (Ejemplar dedicado a: Responsabilidad Social Corporativa), 2012, pág. 144.

sostenibilidad de un sector¹⁵⁰ cuya incidencia en el PIB es muy relevante¹⁵¹. Actualmente, con la globalización este fenómeno se ha multiplicado, por lo que el comportamiento de estas organizaciones tiene consecuencias con el entorno en el que se desenvuelven y el público objetivo con el que se relacionan, por lo que su modelo de negocio debe ser también socialmente responsable. También en lo fiscal, como veremos en la segunda parte de esta tesis.

En suma, analizaremos en primer lugar el aspecto económico para, a través de un somero recorrido histórico, comprobar cómo y por qué el fútbol se ha convertido en la gran industria de nuestros días y, a continuación, analizar su vertiente social y responsable a fin de verificar si se aplica y de qué manera la responsabilidad social en este sector.

I. El fútbol: su conversión en una actividad económica y mercantil. La vertiente mercantil del fútbol se ha desarrollado en tiempos relativamente modernos, ya que, pese a su incipiente profesionalización, no ha sido hasta finales del siglo pasado, fundamentalmente en los años ochenta y noventa, cuando realmente se ha explotado esa faceta, favorecida por el hecho de incrementar los llamados ingresos atípicos.

Hasta esa fecha, los ingresos de un club procedían, fundamentalmente, del llamado *match day*, es decir, los generados

¹⁵⁰ Cfr. R. LÓPEZ MARTÍNEZ Y J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, (2015), "Responsabilidad Social Corporativa y Buen Gobierno en los clubes de fútbol españoles", *Universia Business Review*, Núm. 46, 2015, págs. 39-40.

¹⁵¹ Según el estudio de PwC de diciembre de 2018, el fútbol español supone el 1,37% del PIB nacional. Disponible en: <https://files.laliga.es/201902/28181426impacto-econ--mico--fiscal-y-social-del-f--tbol-pr.pdf>

gracias a la venta de entradas los días de partido, a los que había que sumar los consumibles, como estacionamiento, bebidas o comidas, así como los ingresos por abonados y, en menor medida, el *merchandising*. Dichos ingresos dependían de factores sociales y económicos, así como de la situación deportiva del equipo. En la actualidad, esta proporción ha variado, y los ingresos por estos conceptos han pasado a un segundo plano, incrementándose la importancia de los llamados ingresos atípicos, fundamentalmente los procedentes de derechos audiovisuales y comerciales, lo que ha obligado a la reestructuración de los clubes mediante la incorporación de profesionales en las distintas áreas de negocio de los mismos, procedentes del mundo del Derecho, la Economía, la publicidad y el marketing o la comunicación.

Ningún deporte mueve una maquinaria tan potente a su alrededor, ni tiene tanta repercusión a nivel planetario que, además, se ha amplificado con Internet y las redes sociales. El control económico de los clubes no fue una realidad, al menos en el caso español, hasta la primera década de los años dos mil. El fenómeno económico, desde una perspectiva responsable, se habría visto distorsionado en los últimos tiempos por varias circunstancias, tales como la aparición de los clubes-Estado, que pone en jaque la competencia leal entre clubes, y ello pese a la implantación del control de juego limpio implantado por UEFA, las nuevas competiciones, como la proyectada por ECA, que llevaría a cambiar radicalmente el tradicional modelo de ligas nacionales a un modelo supranacional hurtando a los aficionados de equipos más modestos de la posibilidad de seguir el fútbol tal y como lo han conocido hasta la fecha (pese a que ya se hace mediante la fijación de horarios que buscan la captación de un público más amplio, aunque se encuentre en otras latitudes y husos horarios y ello vaya en detrimento del aficionado local), las astronómicas cifras

que se barajan por traspasos, sueldos y derechos televisivos, que ponen en jaque la sostenibilidad a medio plazo de este negocio.

Para tratar esta vertiente económica y comprobar cómo una actividad meramente deportiva ha devenido en la gran industria que es hoy en día, se ha estimado oportuno analizar sus orígenes, haciendo un somero recorrido a través de su historia, tanto en el ámbito nacional como internacional.

A. Sus orígenes y evolución. Para entender la responsabilidad social del fútbol, debemos contextualizarla, por lo que efectuaremos un breve recorrido histórico y de sus instituciones.

Aunque la creencia común es que el origen del llamado deporte rey es relativamente reciente y que nació en las islas británicas, ya que fueron los ingleses quienes codificaron el fútbol en el siglo XIX, lo cierto es que los historiadores sitúan los antecedentes más remotos de este deporte en la China de los siglos III y II a.C.¹⁵² .

Así, hace más de tres milenios en dicho país asiático se practicaba una actividad muy similar al actual balompié, llamada "cuju" o "Tsu-Chu", traducido literalmente como "patear una pelota". Este juego, considerado como el vestigio más antiguo del deporte rey por estar recogido en un manual de arte militar en el que se explican sus reglas de juego, tenía un claro matiz competitivo y consistía en tratar de introducir una bola de cuero rellena de plumas dentro de una pequeña red. Aunque, en buena lógica, el "cuju"¹⁵³ tenía notables diferencias con el fútbol moderno pero también similitudes, como mantener una estructura de la que formaban parte entrenadores o

¹⁵² Cfr. M.A. ORTIZ OLIVERA, *Poesía y patadas*, Corner, Barcelona, 2019, pág. 30.

¹⁵³ Cfr. M. UYÁ ESTEBAN, *Breve historia del fútbol*, Nowtilus, Madrid, 2019, p. 25.

jugadores que podían incluso cambiar de equipo y pasar a formar parte de otro ligado a una familia más adinerada e influyente. Asimismo, siglos después, y debido a la influencia del "cuju", en Japón comenzó a practicarse un juego de pelota llamado "kemari" o "kenatt", que también puede ser considerado como antecesor del fútbol actual¹⁵⁴.

En Europa, los orígenes del fútbol se pueden situar en el seno de las dos civilizaciones clásicas por excelencia, esto es, Grecia y Roma¹⁵⁵. Así, en la Antigua Grecia, donde se otorgaba gran importancia al culto al cuerpo, se practicaba una actividad llamada "episikyros" o "esferomaquia", donde se enfrentaban dos equipos, los cuales tenían cada uno una pelota que, en ocasiones, estaba hecha con vejigas infladas de animales, por lo que podemos decir que los helenos fueron los primeros en utilizar un balón inflado de aire el cual, por otra parte, podía ser tocado con las manos por los participantes. Este juego griego levantaba pasiones, llegando a derivar a veces en situaciones violentas. Por su parte, en Roma alrededor del año 43 d.C., surgió el "harpastum"¹⁵⁶, una suerte de entrenamiento militar que practicaban los legionarios destacados en Britania, por lo que algunos autores lo enraízan con el rugby, el balonmano y el fútbol, aunque esto no está tan acreditado como el que sí que supuso el origen del calcio florentino que posteriormente surgiría en la Italia del siglo XVI¹⁵⁷.

¹⁵⁴ Cfr. J.M. ORTIZ IBARZ Y J.I. ARRÁIZ PITILLAS, *iUn gran equipo! El fútbol como metáfora empresarial*, Pearson Educación, 2002, Madrid, pág. 76.

¹⁵⁵ Cfr. J.A. BUENO ÁLVAREZ Y M.A. MATEO GARCÍA, *Historia del fútbol. Enciclopedia para disfrutar de un deporte y sentir una pasión*, Edaf, Madrid, 2010, p. 5.

¹⁵⁶ Cfr. M. UYÁ ESTEBAN, *Breve...*, cit., p. 18.

¹⁵⁷ Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, *366 historias del fútbol mundial que deberías saber*, Martínez Roca, Barcelona, 2010, pág. 102.

Asimismo, en la región francesa de Normandía se practicó alrededor del siglo XIV otra actividad¹⁵⁸ en la que hunde sus raíces el fútbol y también el rugby, la denominada "soule"¹⁵⁹, que enfrentaba a pueblos vecinos y en el que el uso de la fuerza física era parte elemental.

En los años posteriores, y pese a que se siguió practicando, el fútbol fue visto con cierto recelo desde las instancias públicas y las clases altas debido, fundamentalmente, a la brutalidad y rudeza que se empleaba en el juego que podía devenir en desórdenes y altercados. Llegó incluso a ser atacado por el puritanismo - doctrina religiosa próxima al calvinismo que surgió en Inglaterra y Escocia en los siglos XVI y XVII, caracterizada por defender una rigidez moral extrema -, que veía en él un rival que impedía respetar el descanso dominical de Tanto es así que, en algún momento, se llegó a prohibir su práctica¹⁶⁰, aunque la pasión que el pueblo sentía por este juego hizo que su popularidad fuera in crescendo y que no se dejara de practicar.

No fue hasta principios del siglo XIX cuando esta situación comenzó a cambiar, fundamentalmente por la aceptación que el fútbol empezó a tener en las *public schools*, que eran los centros educativos de las clases más pudientes. Fue en esos colegios donde este deporte comenzó a tener su apariencia actual, ya que se depuraron sus reglas

¹⁵⁸ Cfr. M. UYÁ ESTEBAN, *Breve...*, cit. p. 33.

¹⁵⁹ En julio de 2017, las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado bautizaron con el nombre de "soule" a la operación relacionada con los presuntos delitos de corrupción investigados en el seno de la Real Federación Española de Fútbol (en adelante, RFEF). El Auto de 20 de julio de 2017 del Juzgado Central de Instrucción nº 1, decretó la prisión provisional para diversos gestores de la RFEF, al imputarles los delitos de administración desleal, apropiación indebida, estafa, falsedad documental y corrupción entre particulares.

¹⁶⁰ *V.gr.* en 1608, se prohibió el fútbol en la ciudad de Manchester J. García Candau, "Épica y lírica del fútbol", Alianza, Madrid, 1996, pág. 44.

y se desterró parte de la brusquedad que le había caracterizado hasta entonces.

En 1863, los caminos del rugby y del balompié se separaron, fundándose en Londres la Asociación Inglesa de Fútbol, conocida por sus siglas FA en inglés - *The Football Association* -, la más antigua del mundo y primer órgano institucional de este deporte, que, como tal, fue determinante en el establecimiento de las reglas del fútbol moderno.

La práctica del fútbol, ya con las nuevas reglas, fue calando entre los miembros de las distintas capas sociales inglesas, influenciado también por diversas circunstancias, tales como la instauración del descanso laboral semanal del sábado por la tarde, lo que favoreció la aparición de numerosos clubes que se unieron a los ya existentes procedentes de los colegios. Muchos de estos equipos tenían vínculos con la Iglesia, que cambió su actitud, al percibir el poder de atracción del fútbol como foco de captación de la juventud. Así, surgieron el Aston Villa, creado en Birmingham en 1874 o el Tottenham londinense.

Igualmente, en una Inglaterra que contaba con un importante contingente obrero, las ciudades hijas de la revolución industrial fueron el terreno idóneo para experimentar variadas formas de subjetivación y los deportes de masas, como el fútbol, son claro ejemplo de ello. De esta manera, en las fábricas se comenzaron a crear equipos en un intento de fidelizar a sus trabajadores y canalizar sus momentos de ocio, y así nacieron el Arsenal, fundado en 1886 por empleados de una fábrica de armamento, o el Manchester United, formado por los empleados del ferrocarril.

Vemos, pues, que el origen de los equipos de fútbol tuvo un germen marcadamente social, gracias a la iniciativa de las parroquias, los pubs, los colegios y las empresas, que explica por qué estas instituciones tienen en su ADN un fuerte compromiso social y también una de las razones por las que el programa de responsabilidad social de la Premier League sea hoy un referente a nivel mundial.

Con independencia de su procedencia, esa proliferación de equipos hizo necesaria la puesta en marcha de una competición organizada por la Asociación inglesa, la llamada *FA Cup*, a la sazón el torneo más antiguo del mundo, a la que siguió en 1888 la creación de la "Liga", torneo que, a diferencia de la anterior, que se disputaba bajo el sistema de eliminatorias, tenía un carácter regular¹⁶¹.

El éxito del fútbol inglés fue tal que otros países, como Escocia, País de Gales o Irlanda, crearon sus respectivas asociaciones a imagen y semejanza de la inglesa. Pero el fenómeno del *football* no se circunscribió a las Islas Británicas e, influenciado en gran parte por las actividades mercantiles que los ingleses desarrollaban en cualquier parte del mundo, se expandió muy pronto a otros países. Así, se crearon asociaciones futbolísticas tanto en Europa - Holanda, Bélgica, Italia o Alemania -, Sudamérica - Argentina o Uruguay - o, incluso, en Oceanía donde, debido al influjo del Imperio británico, había surgido en 1891 la primera asociación de fútbol creada fuera de Europa, la neozelandesa.

De esta manera, el fútbol crecía como deporte, pero también como actividad que aunaba a diversos sectores sociales, que veían en él una manera de reducir las diferencias de clase que se hacían más

¹⁶¹ Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, *366 historias...*, cit. págs. 141-142.

patentes en otros deportes considerados más elitistas, como el cricket o el tenis.

En paralelo con la creación de asociaciones nacionales de fútbol, surgieron otros dos organismos que adquirirían gran importancia dentro de este deporte, como fueron la *International Football Association Board (IFAB)* y la *Fédération Internationale de Football Association (FIFA)*, fundadas en 1886 y 1904 respectivamente. La primera de ellas surgió como la única entidad encargada de definir las reglas del fútbol a nivel mundial, con el objetivo de salvaguardar, codificar y modificar dichas reglas, así como garantizar que se aplicasen de manera uniforme en todo el mundo. Su importancia fue tal que todavía hoy se mantiene como el órgano encargado de modificar, en su caso, las reglas del este juego. Por su parte, y dado que el fútbol iba adquiriendo notoriedad internacional, se hacía necesario crear un único organismo regulador del deporte a nivel mundial, lo que condujo a la fundación en París de la segunda, en la que, curiosamente, no participó inicialmente la Asociación inglesa, aunque se uniría poco después¹⁶².

La importancia social que fue adquiriendo el fútbol no pasó inadvertida para los poderes políticos que, en ocasiones, lo usaron como transmisor de ideologías y como medida de distracción del pueblo. Esto ha sucedido especialmente en el caso de los regímenes de corte autoritario, como los que surgieron en la Europa de entreguerras en Italia y Alemania. De este modo, Mussolini y Hitler utilizaron este deporte para procurarse apoyo popular y como un medio de ensalzamiento de los valores nacionales y propaganda de sus respectivos regímenes. También en España ocurrió algo similar

¹⁶² Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, *366 historias...*, cit. págs.. 309-310.

sobre todo durante los primeros años de la dictadura del general Franco, como veremos después.

En Europa del Este, los clubes han sido en muchos casos la prolongación del poder político, que los utilizaba como medio de propaganda. Así ocurrió en la Rusia estalinista, con el Spartak de Moscú, club fundado para revitalizar la barriada obrera, lo que indica el poder social del fútbol a la vez que su papel político, ya que este deporte se usaba como un asunto de interés nacional¹⁶³.

Pero la utilización y politización del fútbol no ha sido patrimonio del continente europeo, antes al contrario, dirigentes de todo el mundo han visto en este deporte una manera de influir en el tejido social, sobre todo en zonas deprimidas donde el nivel de cultura no es elevado, lo que ha supuesto un factor de identificación del fútbol con las clases más populares y al margen de los intelectuales, corriente que se ha atacado actualmente con el acercamiento de muchos de ellos a este deporte.

Así, en América Latina, un continente deprimido y con evidentes desigualdades socioculturales, el fútbol constituía una forma de vida, algo que está directamente conectado con las inestables condiciones sociales, políticas y económicas de muchos de los países que la componen, de forma que los ciudadanos ven en este deporte una vía de escape al negro porvenir al que parecen estar abocados desde la cuna. El poder político no ha sido ajeno a esta circunstancia y los diferentes regímenes autoritarios usaron este deporte como elemento propagandístico y de cohesión, con aproximaciones populistas y

¹⁶³ Cfr. M. A. CURLETTO, *Fútbol y poder en la URSS de Stalin*, Altamarea, Madrid, 2018, págs..56-57.

herramienta de alienación¹⁶⁴, a la vez que como dique de contención de los pensamientos políticos disidentes (la droga social de la que hablaba Preston, es decir, la capacidad de mantener a la población en un estado de pasividad política tal que se eviten levantamientos y manifestaciones, usando el fútbol como herramienta de control o de anestesia política de la población por parte de pos regímenes políticos). Países con gran inestabilidad, pero también con importante peso en el contexto internacional, como Brasil¹⁶⁵ o Argentina, exprimen esta circunstancia al máximo. En este último, en plena dictadura militar del general Videla, el fútbol era el barómetro del estado del país¹⁶⁶ y el régimen manejó en su beneficio tanto el triunfo de la selección albiceleste en el Mundial celebrado en aquel país en 1978¹⁶⁷, como la carrera de incipientes ídolos nacionales, como Diego Maradona¹⁶⁸. Precisamente este último, en un país acostumbrado a idolatrar a sus mitos, constituyó un símbolo de reafirmación de la identidad nacional, ganar algo supone que el país tenga peso en el contexto internacional cuando en la Copa del Mundo de 1986 restañó un tanto la afrenta con su triunfo ante Inglaterra, con la que había tenido un conflicto bélico poco antes por las Islas Malvinas¹⁶⁹.

¹⁶⁴ Cfr. P. ALBARCES, Para qué vale la pena estudiar el fútbol (si es que lo vale), en Solar Cubillas, L.V. y Reguera Olabarri, G. (Eds.) *Cultura(s) del fútbol*. Bassarai, Vitoria, 2008, págs. 222-225.

¹⁶⁵ Cfr. J. LEVER, *Soccer Madness: Brazil's Passion for the World's Most Popular Sport*, The University of Chicago Press, Chicago, 1984, págs. 161-171.

¹⁶⁶ Cfr. J. WILSON, *Ángeles con caras sucias. La historia definitiva del fútbol argentino*, Roca Editorial de Libros, S.L., Barcelona, 2018, pág. 359.

¹⁶⁷ Cfr. S. KUPER, *Fútbol contra el enemigo*, Contra, Barcelona, 2012, pág. 265.

¹⁶⁸ Cfr. J. BURNS MARAÑÓN, *Barça: la pasión de un pueblo*, Anagrama, Barcelona, 1999, pág. 315. Aunque el Fútbol Club Barcelona fichó a Maradona en 1982, ya habían existido varios intentos antes de esa fecha, pero las autoridades argentinas no le permitieron salir del país, como un activo que ofrecer a una población sometida por la opresión militar.

¹⁶⁹ Cfr. S. KUPER, *Fútbol...*, cit., págs. 264-265.

Esto también se ha trasladado a otros continentes. La exitosa participación de Camerún en la Copa del Mundo de Italia, donde llegó a cuartos de final, fue el éxito de África y de todo el Tercer Mundo¹⁷⁰, al que el fútbol dio mayor visibilidad. En otros casos, sin embargo, este deporte se ha visto con recelo y, lejos de fomentarlo, se han puesto trabas a su desarrollo¹⁷¹.

Descendiendo al plano individual, directamente relacionado con los derechos humanos y laborales y, por tanto, con la responsabilidad social, en todos estos países, en especial en los del continente africano, se han detectado prácticas lesivas en relación con el fútbol, ya que el vivero de promesas que suponen ha alimentado el fraude, tratando a jóvenes futbolistas como simples mercancías.

B. El fútbol en España. La introducción en España del “juego de balón” tuvo un carácter elitista y foráneo¹⁷², ya que, como en otras partes del mundo, fue decisiva la influencia inglesa para propagar la práctica del fútbol moderno.

En concreto, el hecho que propició esta circunstancia fue la adquisición en 1873 de la explotación minera de Río Tinto por un consorcio británico encabezado por Hugh Matheson que constituyó la empresa *Rio Tinto Company Ltd.*, lo que favoreció la llegada de

¹⁷⁰ Cfr. S. KUPER, *Fútbol...*, cit., pág. 191.

¹⁷¹ Cfr. S. KUPER, *Fútbol...*, cit., pág. 352. El dictador libio Gadafi temía el poder del fútbol entre la población de su país por considerar este deporte como el último reducto de la libertad de expresión.

¹⁷² Cfr. F. SÁNCHEZ MARROYO, *La España del siglo XX. Economía, demografía y sociedad*, Istmo, Madrid, 2003, pág. 238.

trabajadores de dicha nacionalidad que, en sus ratos de ocio, jugaban al *football* en el equipo del mismo nombre¹⁷³.

La llama de este deporte prendió entre la sociedad española y en 1889 se fundó el Recreativo de Huelva, que ostenta el privilegio de ser el equipo español¹⁷⁴ más antiguo en nuestro país. Este hecho desencadenó la creación de muchos otros clubes a lo largo y ancho de toda la geografía española. Así, en 1898 surgió en Bilbao el Athletic Club; un año después, el Football Club Barcelona - actual Fútbol Club Barcelona - y en 1900, también en la Ciudad Condal, el Club Español de Football - al que en 1912 se le otorgó el título de Real, pasando a su actual denominación, Real Club Deportivo Español -; en 1902 el Madrid Football Club, en la actualidad, Real Madrid Club de Fútbol.

En esos primeros años de andadura del fútbol en España, la influencia británica era evidente por lo que, al igual que ocurría en las Islas, se quiso constituir una competición que enfrentara a los distintos equipos que iban apareciendo. De esta manera, y con ocasión del

¹⁷³ Pese a ello, estudios recientes han puesto el acento en el origen gallego del fútbol patrio. Así, el investigador José Ramón Cabanelas sacó a la luz una noticia publicada en Faro de Vigo el 10 de junio de 1876: "*Otra vez han vuelto a visitarnos los ingleses. ¡Son tan amables! Caminan como cuatro, pisan como seis y beben como cincuenta (...)* Pescan, cazan, fuman, pintan y juegan a la pelota, según su uso y manera", de lo que parece lógico colegir que esos visitantes que pudieron jugar al *football* a su llegada en 1873 a Huelva, lo hicieran también cuando se instalaron en Vigo, en idéntica fecha, para trabajar en la *Eastern Telegraph Company Ltd*, la compañía instaladora de cable submarino, ya que los trabajadores de la empresa allá donde iban fundaban equipos. Disponible en: https://elpais.com/deportes/2019/03/26/es_laliga/1553595520_035477.html (Diario El País, 29 de marzo de 2019).

¹⁷⁴ Por este motivo, se le conoce popularmente con el apelativo de "Decano del fútbol español".

inicio del reinado de Alfonso XIII, gran aficionado a los deportes¹⁷⁵, se organizó en 1902 la llamada "Copa de la Coronación", competición que, pese a su carácter amistoso, fue la primera a nivel nacional celebrada en España. El torneo fue un éxito y tuvo gran aceptación entre un público que se habituó a pagar el precio de la entrada, por lo que un año después se decidió organizar otro de carácter oficial y que contara con periodicidad anual y que sería bautizado con el nombre de "Copa de S. M. El Rey", por ser el monarca quien donaba el trofeo al vencedor.

Así, a partir de 1903 este campeonato se fue desarrollando sucesivamente hasta que, nuevamente la influencia británica, hizo que floreciera la necesidad de instituir una competición de carácter más regular, ya que la Copa se disputaba por el sistema de eliminatorias. Tras no pocas discusiones sobre los participantes, reglas y normas a observar, finalmente todo ello fructificó en la creación de la "Liga", que echó a andar el 10 de febrero de 1929 con la participación de diez equipos y cuyo primer campeón fue el Barcelona.

La popularidad del nuevo deporte en España¹⁷⁶ fue tal que nuestro país fue uno de los que participaron, junto a Francia, Suiza, Bélgica, Holanda, Suecia y Dinamarca, en la creación de una Federación Internacional – FIFA - en 1904. De esta manera, se iba a aprovechar la fuerza del deporte para lograr la cohesión sociopolítica entre diferentes naciones.

¹⁷⁵ Cfr. J. TUSELL Y G.G. QUEIPO DE LLANO, *Alfonso XIII. El Rey polémico*, Taurus, Madrid, 2001, pág. 105.

¹⁷⁶ Cfr. F. ALCAIDE HERNÁNDEZ, *Nuevos planteamientos estratégicos en la gestión de las sociedades anónimas deportivas y clubes de fútbol: propuesta de un modelo de retribución*, Tesis Doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 2006, pág. 44.

A este órgano internacional se afilió la Real Federación Española de Fútbol (RFEF), organismo rector del fútbol en España, que fue fundada en 1913.

Hasta 1926, el amateurismo estaba implantado en el fútbol español y los jugadores ni eran profesionales ni recibían compensación económica por jugar con sus equipos. Ese año, sin embargo, todo cambió y, una vez institucionalizada la competición, la consecuencia lógica fue la aparición de un cierto profesionalismo que, aunque estaba en la antípoda de lo que conocemos hoy, convirtió a figuras como Ricardo Zamora o Samitier en personajes muy célebres de la sociedad española de los años veinte¹⁷⁷, que protagonizaron sonados traspasos¹⁷⁸. Los citados, junto con otros jugadores, integraron la recién creada selección española con ocasión de su participación en los Juegos Olímpicos de Amberes en 1920, donde alcanzaron la medalla de plata tras perder contra la selección de los Países Bajos, lo que multiplicó la explosión popular del fútbol y elevó a sus protagonistas a la categoría de héroes populares.

De esta manera, como en el resto del mundo, el fútbol se fue convirtiendo en un fenómeno sociológico que trascendía lo meramente deportivo para adentrarse en el campo de los sentimientos y de las emociones, como un elemento de identificación ya fuera con una ciudad o con todo un país. Los españoles querían emular a sus héroes a través de un deporte cuya práctica era accesible si se comparaba con los deportes practicados por las clases

¹⁷⁷ Cfr. J. BURNS MARAÑÓN, *Barça...*, cit. págs. 129-130.

¹⁷⁸ En 1930, el Real Madrid se hizo con los servicios del arquero Ricardo Zamora, hasta entonces jugador del Barcelona, al desembolsar por él la astronómica cantidad de 150.000 pesetas, la cifra más alta pagada hasta entonces. El llamado "Divino" tenía un sueldo mensual de 3.000 pesetas, cuando el salario medio de los españoles rondaba las 200 pesetas.

altas, como el tenis o el cricket, también de ascendencia inglesa. También los poderes públicos comenzaron a ver en el fútbol una herramienta a través de la cual se podía en cierto modo manejar y movilizar a la sociedad.

En una sociedad en la que los acontecimientos sociopolíticos se sucedían sin solución de continuidad, no en vano en las tres primeras décadas del siglo XX se pasó de la Monarquía borbónica de Alfonso XIII hasta la Segunda República, pasando por la Dictadura del general Primo de Rivera (1920-1923), el fútbol era una especie de bálsamo con el que se calmaba y entretenía a unas masas que acudían en tropel a los grandes estadios recién construidos, como el de Montjuic, con capacidad para más de 50.000 espectadores en el seno de una sociedad que mayoritariamente vivía en precarias condiciones, no estaba escolarizada y veía en el fútbol una válvula de escape con la que huir de la miseria. De este modo, lo que comenzó siendo un entretenimiento pronto se convirtió en negocio¹⁷⁹.

La declaración de la Segunda República el 14 de abril de 1931 no afectó a la popularidad del fútbol, más allá del cambio de denominación de algunos equipos o competición¹⁸⁰. Así, en una España cultural y educativamente muy atrasada¹⁸¹, las clases populares seguían viviendo el fútbol con gran pasión. Esta etapa estuvo marcada por un gran acceso al ocio de toda la población y la

¹⁷⁹ Cfr. F. SÁNCHEZ MARROYO, *La España del siglo...*, cit. pág. 240.

¹⁸⁰ Equipos como el Real Madrid o el Real Zaragoza, entre otros, cambiaron su nombre para deshacerse de las etiquetas que hacían referencia a la Monarquía y sus instituciones. Por otro lado, la hasta entonces llamada Copa de su Majestad el Rey cambio su nombre por el de Copa de su Excelencia el Presidente de la República.

¹⁸¹ Cfr. M. RAMÍREZ JIMÉNEZ, cfr. "Cara y cruz de la Segunda República", *Cuadernos de Pensamiento Político*, Núm. 11 (Jul.-Sep.), 2006, págs. 149-175.

difusión del balompié estuvo acompañada del incremento de la información deportiva a través de la prensa, la radio y el cine.

Sin embargo, el estallido de la Guerra Civil provocó el caos y, por ende, supuso la paralización de las competiciones futbolísticas. Sin embargo, en junio de 1937 las autoridades republicanas organizaron un torneo, que dieron en llamar "Copa de la España Libre", entre equipos catalanes y valencianos en la zona que tenían bajo su control¹⁸². Esta competición fue ganada por el Levante.

Tras la contienda, el régimen franquista utilizó el fútbol debido a su gran potencial de instrumentalización política y lo convirtió, junto a los toros, en el gran espectáculo de la posguerra, pues suponía "el mejor recurso para distraer a una población agobiada por un entorno lleno de dificultades"¹⁸³, además de alejarla de otras preocupaciones que podían comprometer el orden establecido¹⁸⁴. En ese contexto, el fútbol desempeñó una labor social de tipo benéfico, donde cada espectador, al asistir al partido, estaba obligado a adquirir, además de la localidad, el emblema de Auxilio Social que, al precio de veinticinco céntimos, "era una especie de impuesto destinado a la caridad de la época"¹⁸⁵. Se puede advertir, pues, un atisbo de responsabilidad social en esa utilización del fútbol para fines más allá de los estrictamente deportivos. También se reanudó el Campeonato Nacional de Liga y la Copa, que pasó a llamarse Copa del Generalísimo.

¹⁸² Cfr. X. PUJADAS MARTÍ, "Entre estadios y trincheras. El deporte y la Guerra Civil en Cataluña (1936-1939)", *Aloma. Revista de Psicología, Ciències de l'Educació i de l'Esport*, Núm. 21, 2007, págs. 1-2.

¹⁸³ Cfr. J. GARCÍA CANDAU, *El deporte en la Guerra Civil*, Espasa, Madrid, 2007, pág. 432.

¹⁸⁴ Cfr. F. SÁNCHEZ MARROYO, *La España del siglo...*, cit. pág. 468.

¹⁸⁵ Cfr. J. GARCÍA CANDAU, *El deporte...*, cit. pág. 433.

El deporte, en línea con un régimen de carácter autoritario, estaba muy politizado y el fútbol no fue una excepción. Un ejemplo de ello es que durante el período comprendido entre los años 1939 y 1945 se dejó de utilizar la tradicional camiseta roja que se había diseñado para la primera participación internacional de la selección española, en los Juegos de Amberes y se sustituyó por una de color azul¹⁸⁶. Asimismo, el deporte comenzó a ser utilizado para dar cierto peso público, que no político, al partido que apoyaba al general Franco, aunque le resultase incómodo para sus intereses: Falange Española¹⁸⁷. Así, mediante normas como el Decreto de 22 de febrero de 1941, se creó la Delegación Nacional de Deportes y se encomendó a Falange la dirección y el fomento del deporte español. Como afirma Terol, *“esta fue la primera vez que en nuestro país se creaba desde el poder público un órgano rector del deporte, que hasta ese momento había tenido una vida ajena al control de la Administración”*¹⁸⁸. La Delegación Nacional de Deportes ostentaba todo el poder concerniente a la aprobación de los estatutos federativos, así como la discrecionalidad del nombramiento de sus órganos directivos, de manera que los miembros de los entes federativos necesitaban probar su adhesión al Régimen si pretendían entrar a formar parte de los mismos. En las propias directivas de los clubes debía haber un número mínimo de dos falangistas.

Dentro de ese control administrativo, estaba, cómo no, el fútbol, que era visto por el nuevo Estado como un recurso con el que movilizar y

¹⁸⁶ Cfr. D. SHAW, *Fútbol y franquismo*, Alianza, Madrid, 1987, pág. 106

¹⁸⁷ Cfr. A. MILLÁN GARRIDO, Régimen jurídico de las federaciones deportivas, en *“Compendio elemental de Derecho federativo (Examen sistemático del régimen jurídico de las federaciones deportivas)”*, A. Millán Garrido (coord.), Reus, Madrid, 2015, págs. 43-44.

¹⁸⁸ Cfr. R. TEROL GÓMEZ, *Las Ligas Profesionales*, Fundación del Fútbol Profesional, Aranzadi, Navarra, 1998, pág.147.

distraer a la población. En línea con el argumento de que los éxitos en el deporte de élite implican prestigio exterior¹⁸⁹, los cosechados por el Real Madrid fueron utilizados por el Régimen para proyectar una imagen favorable hacia el exterior¹⁹⁰ y como síntoma de europeización dentro del aislamiento internacional que vivía el país. Según Preston, Franco veía en el fútbol una demostración del apoyo del pueblo español a su régimen¹⁹¹, del que se hacía eco propagandístico el noticiario cinematográfico de obligatoria exhibición, NO-DO¹⁹², con hitos como la victoria ante la Unión Soviética en la Eurocopa de 1964¹⁹³. Se decía que el Caudillo podía recitar las alineaciones del Madrid de varias décadas¹⁹⁴.

El fútbol se convirtió en un fenómeno social en la España franquista, cuando arribaron estrellas extranjeras, como Kubala¹⁹⁵, que fichó por el Fútbol Club Barcelona en 1950, o Di Stéfano, que aterrizó en el Real Madrid en 1953 tras dura pugna con el club catalán por su fichaje y cuya llegada coincidió con la hegemonía blanca en Europa. Ambos astros consolidaron la repercusión social de un deporte que cada vez atraía a más aficionados a los estadios, por lo que estos tuvieron que adaptarse a la creciente demanda. Así, en 1947 se había

¹⁸⁹ Cfr. D. SOUCIE, *Administración, organización y gestión deportiva*, Inde, Barcelona, 2002, pág. 20.

¹⁹⁰ Cfr. I. HAWKEY, *Di Stéfano. La historia completa*, Roca Editorial de Libros, S.L., Barcelona, 2017, pág. 190. Fernando María Castiella, ministro de Asuntos Exteriores en 1957, solía referirse al Real Madrid como la "*mejor embajada que hemos enviado al extranjero*".

¹⁹¹ Cfr. P. PRESTON, *Franco. Caudillo de España (Ed. Actualizada)*, Debate, Madrid, 2015, pág. 779.

¹⁹² Cfr. C. MOLINERO RUIZ, *La captación de las masas*, Cátedra, Madrid, 2005, pág. 40.

¹⁹³ Cfr. F. SÁNCHEZ MARROYO, *La España del siglo...*, cit. pág. 471.

¹⁹⁴ Cfr. S. KUPER, *Fútbol y...*, cit. pág. 146.

¹⁹⁵ Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, *366 historias...*, cit. págs.. 67-68.

inaugurado el estadio Bernabéu, con capacidad para más de 70.000 almas¹⁹⁶; diez años después, en 1957, se inauguró el Camp Nou, con cabida para 100.000 personas. Posteriormente, llegarían los húngaros Puskas, Kocsis y Czibor, a los que se les concedió rápidamente la nacionalidad española por su valioso papel en la propaganda anticomunista de la época¹⁹⁷.

Las normas posteriores, como la Ley 77/1961, de 23 de diciembre, de Educación Física, fueron, *mutatis mutandis*, en la misma dirección. Esta norma tenía atisbos de políticas de responsabilidad social, ya que, por un lado, recogía la protección estatal a las entidades que promovieran sociedades deportivas, lo que suponía la fusión del mundo empresarial con el deportivo, y, por otro, ensalzaba las virtudes cristianas y sociales del deporte centradas en la "gimnástica higiénica" en su sentido de sanidad preventiva.

Con la llegada de la democracia, se inició una nueva etapa aperturista en España. En lo que al deporte respecta, se desmontó la estructura falangista, creando el CSD mediante el Decreto 2258/1977, de 27 de agosto.

La CE de 1978 reconoció en su artículo 43, dentro del Título I relativo a los derechos y deberes fundamentales, y del Capítulo 3º - "Principios rectores de la política económica y social", el fomento del deporte por parte de los poderes públicos. Pese a su encuadre sistemático, los contenidos sustantivos de determinados derechos

¹⁹⁶ Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, *366 historias...*, cit. pág. 733. Bernabéu estaba seguro de que el fútbol se iba a convertir en el espectáculo de masas por excelencia, ya que lo consideraba un recurso para que la masa se olvidase del resto de problemas y ensalzaba su valor social. Por ello, proyectó un nuevo estadio con capacidad para 70.000 espectadores, ante los 12.000 del anterior.

¹⁹⁷ Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, *366 historias...*, cit. pág. 122.

fundamentales, como el de asociación, las libertades de expresión e información y la tutela judicial efectiva, inciden directamente en el deporte en sus diferentes vertientes¹⁹⁸. Asimismo, el carácter polisémico de la actividad deportiva explica que la mayor parte de las manifestaciones del deporte escapen de la noción de servicio público, lo que no impide reconocer el papel de los poderes públicos como impulsores del mismo¹⁹⁹.

El deporte siguió siendo un fenómeno social de atracción generalizada²⁰⁰, aunque autores como Bermejo Vera, han matizado su importancia como agente social en España, al sostener que *"hasta la promulgación de la Ley de 1980, el ordenamiento deportivo se ha venido caracterizando por su absoluta ineficiencia (...) y la trayectoria de las disposiciones normativas reguladoras del deporte estuvo indisolublemente vinculada a criterios más o menos personales de los titulares de los órganos encargados de su elaboración"*²⁰¹.

Años después, la Ley 13/1980, de 31 de marzo, General de la Cultura Física y del Deporte trataba a todos los clubes deportivos, con independencia de su tamaño y de su carácter profesional o no, como asociaciones privadas con personalidad jurídica y capacidad de obrar, cuyo único objetivo era el fomento del deporte sin ánimo de lucro²⁰². Pero lo cierto es que esta consideración jurídica no se correspondía con la realidad, ya que, sobre todo en el caso del fútbol existía la

¹⁹⁸ Cfr. J. BERMEJO VERA, *Constitución y deporte*, Tecnos, Madrid, 1998, pág. 114.

¹⁹⁹ Cfr. J. BERMEJO VERA, *Constitución y...*, cit. pág. 69.

²⁰⁰ Cfr. F. SÁNCHEZ MARROYO: *La España del siglo...*, cit. pág. 676.

²⁰¹ Cfr. J. BERMEJO VERA: "El marco jurídico del deporte en España", *Revista de Administración Pública*, núm. 110, mayo-agosto 1986, pág.7.

²⁰² Cfr. A. MILLÁN GARRIDO: "La dimensión no económica del deporte profesional: sociedad anónima deportiva y afición", en A. Millán Garrido (coord.), *La reforma del régimen jurídico del deporte profesional*, Reus, Madrid, 2010, pág. 451.

paradoja de que los clubes, que eran gestionados de forma amateur, constituían verdaderas empresas y esa ausencia total de profesionalidad y responsabilidad de los directivos de los clubes fue una de las causas que propició el endeudamiento generalizado²⁰³ para la mayoría de los equipos que se agravó con la celebración en España de la Copa de Mundo de la FIFA en 1982, ya que muchos de ellos se vieron obligados a realizar grandes inversiones en infraestructuras y para afrontarlas contrajeron créditos con el Banco Hipotecario²⁰⁴.

Por ello, y pese a que la Ley 77/1980 recogía ciertas medidas fiscalizadoras para el control del gasto, la realidad reveló que las mismas quedaron relegadas a meras declaraciones de intenciones que se mostraron ineficaces, lo que dejaba bien a las claras la ausencia de criterios responsables tanto en la gestión interna como en el control externo de un sector, el futbolístico, que trascendía a la mera manifestación deportiva, para proyectarse como un fenómeno social y mercantil. Según Cazorla Prieto, una de las mayores fallas de la Ley de 1980 fue que “no contenía reglas suficientemente apropiadas que instauraran un régimen de responsabilidad de la sociedad y de sus dirigentes acorde con el dinero que movían determinadas asociaciones que canalizan el deporte-espectáculo” y, en lo que a la fiscalización de los balances de las asociaciones deportivas se refiere, no contenía “un sistema de control y verificación de cuentas”²⁰⁵.

Como decimos, la situación de los clubes era preocupante y, pese a que el sector recibió un trato de favor por parte de la Administración

²⁰³ Cfr. L. CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, “Derecho mercantil y deporte profesional”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 12, 2016, págs. 95-96.

²⁰⁴ Cfr. R. TEROL GÓMEZ, *Las Ligas...*, cit. págs. 280-281.

²⁰⁵ Cfr. L.M. CAZORLA PRIETO, “Las Sociedades...”, *cit.*, págs. 24-29.

con sendos planes de saneamiento, la deuda siguió aumentando, lo que ponía en serio riesgo su viabilidad. Esta circunstancia hizo que comenzase a verse con recelo, ya que esos comportamientos ineficientes e irresponsables parecían tener una red de seguridad en el sentido de que, ante un cúmulo de decisiones equívocas, siempre había una institución o autoridad que iba a suplir esa mala gestión y rescatar (*bail out*) a una entidad deportiva por el mero hecho de no hacer desaparecer un sentimiento comunitario y esto, en realidad, iba en contra de la sostenibilidad a largo plazo y de la racionalidad en la gestión. El problema económico-financiero del fútbol profesional español reside en el trato especial dispensado por Administraciones Públicas hasta fechas muy recientes, sobre la base de un factor social y cultural, relacionado con la vinculación de los clubes de fútbol a sus respectivas ciudades y el papel que en este escenario han venido desarrollando los propios clubes. Este trato diferenciado junto con la ausencia de una normativa sólida de control financiero de las entidades, con independencia de cuál fuera la forma jurídica que hubieran adoptado, han constituido el caldo de cultivo de la actual situación de insolvencia generalizada. Es cierto que los administradores de clubes de fútbol profesionales no han estado sujetos a los incentivos necesarios para el adecuado desempeño de su actividad, pero no ha sido por razón de la adopción de la forma social SAD, sino por esa connivencia denunciada. Así las cosas, este trato diferenciado parece justificarse sólo en el componente sociológico del fútbol: el fenómeno aficionado o forofo, que por otro lado tiene traslación a otros muchos ámbitos en los que el fútbol interviene

En este contexto se aprobó la vigente Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, que pretendía poner fin a esta caótica situación y

reformar el modelo de gestión²⁰⁶, regulando el mayor número posible de aspectos relacionados con el deporte, incluyendo su relación con otras disciplinas jurídicas tales como el Derecho mercantil, el civil o el laboral. En su Preámbulo se contenían referencias a la responsabilidad social y empresarial del deporte al considerarlo un espectáculo y un fenómeno de masas cada vez más profesionalizado y mercantilizado, lo que en el caso del fútbol resultaba una realidad evidente. La forma en la que la Ley 10/1990 articuló una posible solución a lo antedicho fue la creación de una nueva figura jurídica - las SAD - y la introducción de un nuevo agente que aportara un mayor control dentro del binomio clubes-federaciones, las ligas profesionales. Las SAD constituyeron un ejemplo concreto de la plurifuncionalidad morfológica o flexibilidad propia de las sociedades capitalistas de nuestro catálogo legal, en particular, de la sociedad anónima, como ente capaz de adaptarse a las peculiaridades propias de diferentes sectores, en este caso, el deporte profesional.

Para autores como Millán Garrido, la normativa, aun siendo buena, no resultó del todo efectiva y no se alcanzó la deseada modernización y profesionalización de las estructuras, deportivas, ni la transparencia y, de hecho, las situaciones de endeudamiento siguieron creciendo, lo que provocó la desaparición de varios clubes. Asimismo, el nuevo modelo societario implicó que el aficionado pasara a un segundo plano, convirtiendo a los socios en meros abonados o en accionistas minoritarios, con lo que se debilitó el vínculo emocional y social de los clubes con sus respectivas aficiones²⁰⁷.

²⁰⁶ Cfr. A. PALOMAR OLMEDA, "Las sociedades anónimas deportivas diez años después", *Revista Española de Derecho Deportivo*, Núm. 11, 1999, págs. 6-8.

²⁰⁷ Cfr. A. MILLÁN GARRIDO, "La dimensión no económica...", cit. pág. 454.

A principios de 2019, el Consejo de Ministros aprobó el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley del Deporte, llamada a sustituir a la de 1990. Este texto, todavía no aprobado, pretendía adecuarse a la nueva realidad del deporte y la sociedad española, en temas como la delimitación de los derechos y deberes de los deportistas o las relaciones entre las distintas Administraciones Públicas. En lo que a la responsabilidad social respecta, el Anteproyecto hacía referencia a cuestiones directamente relacionadas con ella, como la introducción del concepto de deporte inclusivo o el objetivo de alcanzar la igualdad de género, mediante la corrección de toda discriminación y la apuesta por una mayor paridad en los órganos de gobierno, eliminando los llamados “techos de cristal”, así como una mayor protección ante situaciones de embarazo o permisos de maternidad. En lo que respecta a las SAD, el Anteproyecto recogía su no obligatoriedad, de manera que a diferencia de la Ley 10/1990, que obligaba a los clubs que participaban en competiciones profesionales a adoptar esa forma jurídica, la nueva normativa convierte esta obligación en opción, sin que quede claro si las actuales SAD pueden revertir su actual situación y reconvertirse en clubes. Asimismo, el Anteproyecto establece un mayor rigor y control económico otorgando al Consejo Superior de Deportes un papel protagonista en estos temas y recoge, como mecanismo de mejora de la gestión de las entidades deportivas, normas relacionadas con el buen gobierno. Así, y en relación con la gobernanza de las Federaciones y las Ligas Profesionales, incide en aspectos tales como la limitación de mandatos o la transparencia, que se hará efectiva mediante la publicación en sus web de los estatutos, reglamentos, normas internas, estructura organizativa, presupuesto, informes económicos, auditorías, convenios, actas de sus asambleas, subvenciones y ayudas recibidas. Se echa en falta, no obstante, la inclusión de otros principios directamente relacionados con el buen gobierno, como la integridad, la solidaridad o la democracia, o el establecimiento de

herramientas como los canales de denuncia para combatir la corrupción y las malas prácticas. Por último, y relacionado directamente con el objeto de esta Tesis, el Anteproyecto de Ley del Deporte también establece normas sobre la mejora de la fiscalidad para deportistas, al proponer un nuevo marco fiscal específico adaptado a la duración de su carrera profesional y a los ingresos generados durante la misma, y patrocinadores, al fijar un marco normativo que favorezca el patrocinio deportivo desde el sector privado. Todo ello favorecerá la responsabilidad social financiera de personas físicas y jurídicas intervinientes, de la que hablaremos después.

C. Los actores del fútbol. Con el ánimo de facilitar la comprensión, haremos referencia al entramado institucional del fútbol tanto a nivel internacional como nacional, cuyo rol consiste en el establecimiento de un armazón estructural que vele por las reglas del juego, dentro y fuera del campo. Debemos diferenciar varias subestructuras que desgranamos a continuación.

1. A nivel internacional

a) FIFA. El órgano rector a nivel internacional del fútbol y de otros deportes asociados, como el futsal y el fútbol playa, es la FIFA, acrónimo de *Fédération Internationale de Football Association*. Se fundó en 1904 por los representantes de las asociaciones deportivas de Francia, Bélgica, Dinamarca, Países Bajos, España, Suecia y Suiza, en el que radica su sede. Inglaterra se uniría más tarde.

Hasta 1909, FIFA sólo acogía a asociaciones europeas, sin embargo a partir de ese año comenzaron a unirse las de otras latitudes y ello marcó el comienzo de las actividades globales de la organización. Actualmente, existen seis confederaciones regionales asociadas con

ella, que se corresponden territorialmente con los diferentes continentes:

- Asia: Confederación Asiática de Fútbol (AFC).
- África: Confederación Africana de Fútbol (CAF).
- América del Norte y Central, y Caribe: Confederación de Fútbol de América del Norte, Central y Caribe (CONCACAF).
- Europa: Asociaciones de Fútbol de la Unión Europea (UEFA).
- Oceanía: Confederación de Fútbol de Oceanía (OFC).
- Sudamérica: Confederación Sudamericana de Fútbol (CONMEBOL).

Desde sus comienzos, supuso un notable impulso para que el fútbol sirviera para socializar y unir a pueblos y, para ello, desarrolló además la idea de celebrar un campeonato mundial cuya primera edición tuvo lugar en 1930 en Uruguay, cuyo devenir posterior sólo se vería interrumpido por la Segunda Guerra Mundial. Según Trillas²⁰⁸, FIFA desempeña un triple rol: como regulador, como empresa multinacional y como movimiento para la promoción del fútbol. Además, constituye un monopolio legal necesario, entre otros campos, en el de la unificación de las reglas del fútbol, como vemos a continuación.

Como veremos después al hablar de su responsabilidad social, FIFA ha posicionado al fútbol como el deporte líder en el mundo, llegando a otras ramas de la sociedad, la economía y la política, al convertirse en un centro de diplomacia capaz de reconciliar las diferencias existentes entre países ideológicamente muy alejados. El fútbol, más que cualquier otro factor, ha envuelto a regiones, personas y naciones enteras y constituye una parte esencial de la industria del

²⁰⁸ Cfr. F. TRILLAS JANÉ, *Pan y...*, cit., págs. 118-119.

ocio, habiendo abierto nuevos mercados tanto para sí mismo como para el resto del mundo de los negocios.

b) IFAB. La *International Football Association Board* es una entidad supranacional independiente fundada en 1886, que fija las reglas del juego a nivel mundial, su aplicación uniforme en todo el planeta y los principios constitutivos del fútbol. A efectos de responsabilidad social, es relevante por el mantenimiento de la ética y la pureza del juego.

c) UEFA. Fundada en Basilea el 15 de junio de 1954, la *Union des Associations Européennes de Football* se erige como la piedra angular del fútbol en Europa y representa a las respectivas federaciones nacionales, de manera que sólo puede actuar en conformidad con los deseos de las mismas.

Su inicial deseo de convertirse en el organismo rector del fútbol europeo hizo que comenzara a organizar competiciones tanto de clubes como a nivel de selección, tales como la Copa de Europa, actual *UEFA Champions League*, o la Eurocopa de naciones, lo que sirvió para estrechar lazos entre países, incluso antes de que la Unión Europea fuera una realidad.

Asimismo, y como en el caso de FIFA, la UEFA se ha adaptado a los cambios y al crecimiento que ha experimentado tanto el fútbol - incorporando variables tales como los ingresos por televisión, las finanzas, el marketing, el patrocinio o la comunicación global - como las convulsiones geopolíticas que han alterado el mapa europeo. Eso también forma parte de su responsabilidad social, junto a temas como la protección de los menores, garantizar la igualdad y diversidad, el juego limpio financiero, las apuestas deportivas, el amaño de partidos o la gobernanza, como podremos comprobar unas líneas más adelante.

d) ECA. La *European Club Association* o Asociación de Clubes Europeos se fundó en 2008 y representa directamente los intereses de los clubes del Viejo Continente. Se trata del único estamento de tal índole reconocido por la UEFA, a la que también pertenecen sus miembros.

La ECA es heredera directa del denominado G-14, un exclusivo círculo que surgió en los albores del nuevo milenio y que acogía a las entidades más poderosas del fútbol europeo con la intención de velar por sus intereses, ya que se consideraban perjudicadas por las regulaciones existentes, fundamentalmente sobre la cesión obligatoria de jugadores a las selecciones nacionales. A raíz de ello establecieron crear una política de protección, exigiendo compensaciones económicas que cubriesen a sus jugadores en caso de que resultasen lesionados o que su convocatoria repercutiese en la imposibilidad de participar en algún encuentro con su club, motivo por el cual propusieron la elaboración de calendarios más racionales, lo que derivó en un acuerdo por el cual FIFA y UEFA recompensarían económicamente a los clubes que cedieran a sus jugadores a las selecciones y, en contraprestación, los clubes aceptaban disolver el beligerante G-14, lo que dio paso a una etapa de mayor entendimiento en cuyo contexto nació la ECA.

2. A nivel nacional

a) CSD. Como ya vimos, el artículo 43 de la Constitución de 1978 obligaba a los poderes públicos a fomentar el deporte, lo que ofrece una idea de la importancia conferida desde la Administración a esta actividad.

Sin entrar en otras disquisiciones, y haciendo referencia a los diferentes organismos que a nivel estatal afectan al deporte en

general y al fútbol en particular, destaca el Consejo Superior de Deportes, que cuenta con carácter autónomo y administrativo y está adscrito al Ministerio de Educación y Ciencia. En su composición destaca un órgano unipersonal, el Presidente, que ostenta el rango de Secretario de Estado, y un órgano colegiado, la Comisión Directiva, que está integrada por representantes de la Administración estatal, autonómica, local y por representantes de federaciones deportivas, entre ellas, la de fútbol.

b) RFEF. Las federaciones son los órganos nacionales de gobierno del fútbol, formadas, a su vez, por federaciones territoriales. En el caso español, la Real Federación Española de Fútbol es una entidad asociativa privada, si bien de utilidad pública, sometida a un régimen jurídico complejo que deriva de la naturaleza mixta de las federaciones²⁰⁹, integrado tanto por normas públicas, fundamentalmente la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre federaciones deportivas españolas y las restantes disposiciones que conforman la legislación española vigente, como de origen privado y carácter específico, como son sus propios Estatutos y su Reglamento y por las demás normas de orden interno que dicte en el ejercicio de sus competencias, además de los de FIFA y UEFA, organismos a los que está afiliada. Entre otras funciones, la Federación aporta homogeneidad y estabilidad a la competición y, por ende, a los clubes, establece órganos disciplinarios, fija principios y reglas de buena gobernanza o impulsa las selecciones nacionales.

La RFEF cuenta con personalidad jurídica propia, plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, jurisdicción en los asuntos

²⁰⁹ Cfr. A. MILLÁN GARRIDO, *Régimen jurídico...*, cit., pág. 43.

de su competencia, posee patrimonio propio y carece de ánimo de lucro.

c) FASFE. Aunque no se trata de un ente oficial, no hemos querido pasar por alto, a efectos del tema central sobre el que gira este trabajo, la importancia de la Federación de Accionistas y Socios del Fútbol Español, garante en último término de los derechos de los aficionados y de la buena gobernanza en el fútbol. Constituye una organización sin ánimo de lucro formada por asociaciones de aficionados y pequeños accionistas de clubes de fútbol españoles y, entre sus fines, se encuentra la promoción de la propiedad democrática de los clubes por sus aficionados, la defensa del papel de los clubes como instituciones cívicas y sociales y la preservación de los valores competitivos del fútbol promoviendo la salud del juego en su conjunto. FASFE pertenece a *Football Supporters Europe*, federación europea de aficionados al fútbol, y a *Supporters Direct Europe*, red europea de aficionados que promueve la propiedad de los clubes por sus masas sociales.

d) LaLiga. La anteriormente denominada Liga de Fútbol Profesional (LFP) es una asociación deportiva de segundo grado²¹⁰ y carácter privado creada en 1984 e integrada por las SAD y clubes de Primera y Segunda división que participan en competiciones oficiales profesionales de ámbito nacional.

Hasta la promulgación de la Ley de 1990, el régimen jurídico de la organización de competiciones deportivas era prácticamente inexistente y lo que primaba era la normativa reglamentaria de las

²¹⁰ Cfr. M.M. GARCÍA CABA: "Derecho del fútbol: once propuestas de reforma del régimen jurídico vigente", en *Derecho del fútbol: principios y normatividad*, A. Millán Garrido (coord.), Reus, Madrid, 2018, pág. 19.

federaciones aunque, conforme fue avanzando el tiempo, éstas fueron reconociendo en su seno a la unión de los clubes implicados como una entidad más o menos autónoma que, sin apartarse del núcleo federativo, asumía la responsabilidad de gestionar y convertir en rentables las competiciones en las que participaban, de forma que cuando la LFP comenzó a funcionar, lo hizo como un mero apéndice de la RFEF²¹¹. Sin embargo, el crecimiento económico del fútbol impuso la necesidad de dotarlo de un aparato adecuado para gestionar e incrementar la rentabilidad de la competición, de modo que tras varias vicisitudes se constituyó, como decimos, la LFP. De esta manera, la Ley del Deporte incluyó esta inédita opción de creación de las ligas profesionales, reconociendo la organización del deporte profesional como una realidad diferente que precisaba, por tanto, de un tratamiento separado y distinto. En puridad, LaLiga es una "patronal" de las SAD y clubes profesionales que, aunque forma parte de la RFEF, tiene autonomía jurídica en su organización y funcionamiento, por lo que hay quien ve en este organismo "*una federación dentro de la federación*"²¹².

De ella depende la organización de las competiciones de fútbol estatales, siempre en coordinación con la RFEF, lo que se instrumenta a través de un convenio suscrito entre ambos organismos y, en caso contrario, se prevé que sea el CSD quien resuelva la situación de bloqueo que se pueda generar²¹³. Además, LaLiga vela por el adecuado funcionamiento del campeonato e intenta hacerlo rentable, supervisa las relaciones contractuales, gestiona la seguridad y el control de accesos, aprueba los requisitos económicos y sociales, comercializa los derechos y productos y determina las fechas y

²¹¹ Cfr. R. TEROL GÓMEZ, *Las Ligas...*, cit. pág. 218.

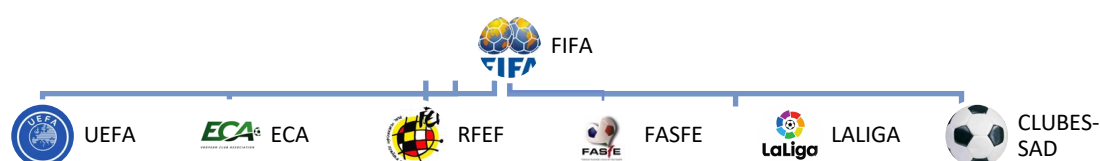
²¹² Cfr. J. BERMEJO VERA, *Constitución y...*, cit. págs. 194 y 195.

²¹³ Cfr. A. MILLÁN GARRIDO (coord.), *Compendio...*, cit., pág. 88.

horarios, así como el control y supervisión de sus asociados, lo que entronca con la responsabilidad social.

e) **AFE.** La Asociación de Futbolistas Españoles, constituida en 1978, es la asociación que defiende los derechos laborales, sociales y económicos del colectivo de futbolistas.

Figura 13: Esquema de los actores que influyen en el fútbol español



Fuente: Elaboración propia (2019)

f) **Los clubes.** Descendiendo al último nivel del asociacionismo deportivo, no por ello el menos importante, encontramos a los clubes como unidades básicas que congregan todos los sentimientos a los que hemos hecho referencia. Con independencia de que en el siguiente epígrafe nos centremos en su vertiente social y responsable, cabe decir que son las entidades que establecen el componente identitario y el entramado primario de relaciones, tanto externas como internas.

En Inglaterra, conforme se popularizó el fútbol, y pese a que inicialmente había estado marcado por el amateurismo, fue adquiriendo un componente profesional, no sólo entre los jugadores, sino también en sus estructuras. Como decimos, el fútbol rendía culto en sus inicios al principio ético por el cual no se debía cobrar por hacer deporte, al entender que el dinero lo envilecía, hasta el extremo de que el cobro de cualquier cantidad por parte de

deportistas estaba perseguido con la descalificación²¹⁴. Pero esta situación no pudo mantenerse mucho tiempo, ya que a medida que el balompié creció en interés, fue atrayendo a espectadores dispuestos a pagar por la asistencia a unos partidos hasta entonces gratuitos y ese desembolso generó una relación de exigencia para con los jugadores y equipos²¹⁵.

Por este motivo, surgió una dualidad, ya que, mientras los clubes de Londres seguían fieles al amateurismo, otros, como el Preston North End o el Blackburn, pagaban ya a sus jugadores gracias al taquillaje. El conflicto entre ambas maneras de concebir el deporte no tardó en estallar y en 1884, con ocasión de una eliminatoria de Copa entre el Preston North End y el Upton Park, este último denunció ante la FA que su rival alineaba a profesionales que cobraban por ello. El órgano federativo abrió una investigación y se comprobó que lo alegado por los londinenses era cierto, lo que implicó la descalificación del equipo norteño durante un año, uno de los más prestigiosos del país. Este incidente provocó la legalización del profesionalismo del fútbol, ya que la FA afrontó la cuestión y, finalmente, el 20 de julio de 1885 formalizó el profesionalismo. Este hecho fue el origen remoto de todo lo que ha venido después, incluida la conversión de este deporte en una gran industria.

En España, con ocasión de la aprobación de la Ley del Deporte de 1990, se introdujo en el ordenamiento jurídico una nueva figura, las SAD, con la que se pretendía poner fin o, cuando menos, controlar, la

²¹⁴ Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, 366..., cit., pág. 51.

²¹⁵ Cfr. J. POLO DEL BARRIO. *El fútbol en Madrid: de actividad lúdica a espectáculo de masas (1898-1945)*. Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, págs.88-103. Ya se ha indicado *ut supra* que, por ejemplo, en una Inglaterra donde había una gran cantidad de trabajadores fabriles, el fútbol constituía una diversión, no sólo en su práctica, sino también como espectáculo.

situación de endeudamiento que presentaba el fútbol nacional. Así, el artículo 14 de dicha Ley recogió una clasificación tripartita de los clubes, al dividirlos en clubes deportivos elementales, básicos y la gran novedad, como se ha comentado, de la introducción de la figura de las SAD. Veremos brevemente los dos primeros para centrarnos, a continuación en el análisis de las SAD, teniendo en cuenta que en los tres supuestos, tal y como exige el artículo 15 de la Ley 10/1990, deberán inscribirse en el Registro de Asociaciones Deportivas y, además, para participar en competiciones de carácter oficial en la Federación respectiva.

El club deportivo elemental debe estar formado por personas físicas y puede constituirse con un mero documento privado donde consten las exigencias recogidas en la Ley del Deporte. Por su parte, el más tradicional es el club deportivo básico, para el que no basta un documento privado, sino que exige acta notarial que recoja la voluntad de constituirlo con objeto exclusivamente deportivo y que se inscribirá en el Registro de Asociaciones Deportivas y, tras dicha inscripción, se producirá su constitución. Además, por su marcado carácter mercantil, deben elaborar unos Estatutos que contengan, entre otras menciones, las relativas a su denominación, responsabilidad de socios y directivos o sus órganos de gobierno y representación²¹⁶.

Como decimos, la figura de las SAD constituyó la gran novedad de la Ley 10/1990, que impuso a las entidades que quisieran participar en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal la exigencia de adoptar esa forma jurídica e integrarse

²¹⁶ Cfr. F.J. GÓMEZ GALLIGO: "Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 11 (2004-1), Ed. Thomson-Aranzadi, Madrid, 2004, pág. 69.

forzosamente en ligas profesionales²¹⁷. Se trataba de un intento de consagrar el compromiso con la seriedad y el rigor en la gestión mediante la aplicación de criterios de austeridad, control del endeudamiento y cumplimiento de las obligaciones fiscales y de Seguridad Social. Pero la realidad fue otra muy distinta, y poco o nada se cumplió, de manera que el universo balompédico siguió estando gobernado bajo criterios muy alejados de cualquier lógica empresarial²¹⁸.

Cuatro clubes, Real Madrid Club de Fútbol, Club Atlético Osasuna de Pamplona, Fútbol Club Barcelona y Athletic Club de Bilbao, quedaron exentos de la obligación de conversión, al tener saneadas sus cuentas. Dichas entidades se rigen por una Junta Directiva y existe un control en lo tocante a su régimen de cuentas, ya que su presupuesto debe ser aprobado por la Asamblea, y a la responsabilidad de sus directivos, que serán responsables mancomunados de los resultados económicos negativos del último período de su gestión y, además, antes de comenzar cada ejercicio económico deberán depositar, a favor del club y ante LaLiga, un aval bancario ejecutable que garantice su responsabilidad y alcance el 15% del presupuesto de gasto. La acción de responsabilidad contra la Junta Directiva podrá ser ejercitada por el club, mediante acuerdo de su Asamblea, alcanzado por mayoría simple, subsidiariamente, por los socios que representen el 5% del número total de éstos y, en todo caso, por la LaLiga y el CSD²¹⁹.

²¹⁷ Cfr. M.J. SEOANE DE LA PARRA Y J. SALAZAR GARCÍA: "Sociedades Anónimas Deportivas: posibilidades de transformación", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 19, Ed. Thomson-Aranzadi, Madrid, 2007, pp. 35-50.

²¹⁸ Cfr. R. LÓPEZ MARTÍNEZ Y J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, "Responsabilidad Social...", ct., p. 40.

²¹⁹ Cfr. L. CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, "Derecho mercantil...", cit., pág. 112-113.

Algunos autores defendieron la conveniencia de que los clubes a los que no se les había exigido la conversión lo hiciesen, alegando que las actividades que desarrollaban eran propias de las sociedades mercantiles y que los ingresos procedentes de patrocinios deportivos demandaban formas jurídicas que otorgasen mayores garantías a los inversores. Hubo también opiniones que alzaron la voz sobre la posible vulneración del principio constitucional de igualdad ante la diferencia de trato a unos y otros clubes²²⁰. En todo caso, su forma jurídica no condicionó su relevancia socioeconómica, y los casos del Real Madrid o el Barcelona, convertidos en marcas globales y verdaderas multinacionales, son el más claro reflejo de ello.

Volviendo a las SAD, su régimen jurídico se recoge, además de en la Ley del Deporte, en el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre SAD y el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC). Al margen de ello, les afectan otras normas a nivel comunitario o nacional, como la Ley Concursal de 9 de julio de 2003 o, caso de cotizar en Bolsa – posibilidad que todavía no se ha dado –, el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores.

Las SAD, cuya denominación deberá incluir esa abreviatura, se constituyen mediante escritura pública, que deberá inscribirse en el Registro de Asociaciones Deportivas y en la Federación respectiva, así como en el Registro Mercantil, que es la inscripción que otorga personalidad jurídica y capacidad de obrar en el tráfico jurídico²²¹.

²²⁰ Cfr. J. BERMEJO VERA, *Constitución y...*, cit, pág. 293.

²²¹ Cfr. D. SANTACRUZ DESCARTÍN, *La sociedad anónima deportiva*, DAPP, Pamplona, pág. 37.

Su objeto es la participación en competiciones deportivas profesionales y de ámbito estatal, por lo que su finalidad debe ir encaminada, lógicamente, al ámbito deportivo, lo que la diferencia de una sociedad anónima común, en tanto que ésta tendrá como objetivo la actividad mercantil y, con ello, el consecuente enriquecimiento o ánimo de lucro. A pesar de ello, Cardenal Carro opina que la Ley 10/1990 configura a la SAD como un *"empresario característico en el deporte profesional"*²²², lo que hace que su objeto social no pueda ser únicamente encuadrable en la participación deportiva, como hace la Ley, sino que la realidad lleva a que los clubes desarrollen otras actividades y a que exista ánimo de lucro, como recoge también la Sentencia de la Audiencia Provincial de Castellón, Sección 2ª, de 7 de febrero de 2002²²³ que en su Fundamento Jurídico Segundo establece que *"cuando de acciones relativas a sociedades deportivas se trata, y cuando por el número de acciones poseídas se puede acceder a la dirección de un club, el contenido político, social y personal como valor inherente a dichas acciones cobra una dimensión extraordinaria no reconocible en otras sociedades mercantiles ordinarias"*, lo que entroncaría, una vez más y como venimos defendiendo a lo largo de estas páginas, con la responsabilidad social.

Respecto al capital social, se exige un mínimo que debe estar totalmente desembolsado para poder constituir la sociedad, estará constituido por acciones que representen partes alícuotas del mismo y se fijará utilizando unos criterios legalmente establecidos²²⁴. Además, habrá de tener como contrapartida aportaciones dinerarias, sin que se admitan las no dinerarias más que respecto de la otra

²²² Cfr. M. CARDENAL CARRO, *Deporte y derecho, las relaciones laborales en el deporte profesional*. Ediciones de la Universidad de Murcia, Murcia, 1996, pág.182.

²²³ Base de datos El Derecho (ref. EDJ 2002/15842).

²²⁴ Cfr. D. SANTACRUZ DESCARTÍN, *La sociedad...*, cit, pág. 28.

parte del capital²²⁵ y a las que será de aplicación, al no estar regulado expresamente para las SAD, el régimen general de la Ley de Sociedades de Capital. El tema del capital mínimo ha generado controversias, como la surgida por el llamado "caso Eibar"²²⁶.

En cuanto a sus órganos, distinguimos la Junta General de accionistas y el Consejo de Administración elegido por aquélla, que es el que rige los designios de la SAD. Existe, además, un riguroso régimen de incompatibilidades²²⁷ para ser administrador, que incluye la prohibición de desempeñar cargos directivos o relacionados con el Consejo de Administración en distintas SAD²²⁸.

²²⁵ Cfr. I. RAMOS HERRANZ, *Sociedades Anónimas...*, cit. págs. 86-87.

²²⁶ Cfr. A. ARANZÁBAL MÍNGUEZ, *Otro fútbol es posible. El modelo Éibar*, La Esfera de los Libros, Madrid, 2015, págs. 91-119. La forma de SAD permite acudir a sistemas de financiación y obtención de recursos que, en el caso de los clubes con formas de asociación, no es posible. Aún así, el fracaso de la normativa española no debe reducirse sólo a la distinción entre SAD y clubes deportivos, examinando su distinta situación y régimen jurídico y económico, ya que también dentro las entidades que se convirtieron en SAD encontramos problemas importantes causados por las disfunciones que crea la aplicación de la propia Ley. El caso paradigmático de ello fue la situación suscitada con la S.D. Éibar, SAD, entidad saneada que constituía un ejemplo de gestión, hasta el punto de estudiarse en prestigiosas Escuelas de Negocio o ser incluida en el FT 1000. Pues bien, la aplicación a rajatabla del artículo 3 del Real Decreto 1251/1999, que fijaba una cuantía mínima de capital que debían alcanzar todos los clubes participantes en competiciones profesionales, basado en un baremo ilógico que obligó a ampliar su capital social y multiplicarlo por cinco. Caso de no hacerlo, podía suponer su descalificación. Finalmente, la entidad consiguió esa ampliación, aunque el caso tuvo mucha repercusión por lo paradigmático.

²²⁷ Cfr. S. TORRECILLAS LÓPEZ, *Los órganos sociales de las Sociedades Anónimas Deportivas*, Tesis Doctoral, Universidad de Granada, 2012, págs. 358-365.

²²⁸ Cfr. X. CANAL GOMARA, "La responsabilidad civil de directivos de clubs deportivos y de consejeros de sociedades anónimas deportivas", 2010. Disponible en <http://blog.bcd-iurisport.com/wp->

Por su parte, cabe indicar que la normativa referente al presupuesto y las cuentas anuales descansaba en, último término, en la preocupación por el control de la situación económica y financiera de estas entidades, de modo que no se volvieran a repetir situaciones de insolvencia. En relación con ello, se prevé también la elaboración de una memoria que, sin llegar a constituir expresamente una memoria de sostenibilidad, sí incluye aspectos relacionados con estos temas, como por ejemplo actuaciones de la entidad con incidencia en el medio ambiente, o la transparencia, la responsabilidad fiscal²²⁹ - derechos de imagen de jugadores y técnicos o el Impuesto sobre Sociedades – o el buen gobierno.

Precisamente, en relación con el buen gobierno, vamos a analizar tanto el régimen del conflicto de intereses como el de las participaciones significativas²³⁰. En lo que se refiere a estas últimas, se considera que son las que comprenden acciones u otros valores convertibles en aquéllas o que puedan dar derecho a su suscripción, de forma que el adquirente pueda poseer una participación en el capital igual o múltiplo del 5%. Es obligatoria la comunicación al CSD de su adquisición o enajenación y deberán constar en un registro público, integrado en el de Asociaciones Deportivas. Por su parte, el control del conflicto de intereses en las SAD supone, como dice Ramos Herranz, *“un pequeño adelanto a la regulación expresa de la transparencia dentro del corporate governance”*²³¹, así como velar por la posición de los accionistas, lo que se pone directamente en relación con las prácticas de responsabilidad social. Se prohíbe a la SAD que

<content/uploads/2010/02/responsabilidadcivildirectivosyconsejeros.pdf> (último acceso: abril de 2019).

²²⁹ Cfr. D. SANTACRUZ DESCARTÍN, *Las sociedades...*, cit. pág. 168.

²³⁰ Cfr. M. VAREA SANZ, *La administración de la Sociedad Anónima Deportiva*, Civitas-Fundación del Fútbol Profesional, Madrid, 1999, págs. 23-27.

²³¹ Cfr. I. RAMOS HERRANZ, *Sociedades Anónimas...*, cit. pág. 89.

posea acciones – directa o indirectamente – de otra que participe en la misma competición, so pena de que las adquisiciones que vulneren estas prohibiciones sean nulas²³².

En conclusión, las SAD se presentaron como una solución a la crisis financiera del deporte profesional de finales de los años ochenta del siglo pasado y, aunque a la larga se ha demostrado que no fueron la panacea²³³, tampoco se puede afirmar que supusieran un rotundo fracaso, máxime cuando en la actualidad se siguen produciendo conversiones siguiendo el procedimiento voluntario de transformación²³⁴, lo que prueba que la fórmula no está totalmente agotada²³⁵. El problema radicaba, más bien, en la ausencia de un verdadero control económico y financiero, que no se ha implantado hasta fechas recientes²³⁶.

II. El fútbol: su vertiente social y responsable. Tras haber desgranado en la primera parte de esta tesis el concepto e historia de la responsabilidad social, así como las perspectivas a futuro de la misma, se hace necesario, a los efectos que justifican este trabajo, analizar si la misma es extrapolable a ámbitos, en principio, muy alejados de aquéllos en que surgieron, como pudiera ser el deportivo

²³² A este respecto, ver la Sentencia de la Audiencia Provincial de Cantabria, Sección 2ª, 396/2007, de 20 de junio (ECLI:ES:APS:2007:252), en la que se vieron involucrados el Real Racing Club de Santander, SAD y el Club Deportivo Alavés, SAD.

²³³ Desaparición del Reus, SAD o del Ontiyent, por malas praxis de responsabilidad social. <https://iusport.com/art/85877/el-reus-deportiu-en-inminente-riesgo-de-desaparicion>

²³⁴ Cfr. D. SANTACRUZ DESCARTÍN, *La Sociedad...*, cit., pág 204.

²³⁵ La conversión en SAD del CD Ebro es una prueba evidente de ello. <https://www.cartv.es/aragondeporte/nuestro-deporte/el-cd-ebro-se-convierte-en-sociedad-anonima-deportiva-para-seguir-creciendo>

²³⁶ Cfr. L. CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, "Derecho mercantil...", cit. pág. 98.

y, dentro de él, el futbolístico - tradicionalmente refractario a los modelos convencionales de gestión y considerado como un sector ajeno a la realidad social²³⁷, por la condescendencia que se le ha otorgado desde los poderes públicos -.

Y lo cierto es que la respuesta afirmativa parece obvia, ya que si convenimos que el fútbol constituye una actividad socialmente asentada que ha derivado en un fenómeno mercantil donde unos de sus principales actores, los clubes, se han transformado en verdaderas empresas²³⁸ con un alto componente comunitario, parece lógico pensar que, como al resto del tejido empresarial, también sean objeto de dicha exigencia, de modo que su desempeño vaya más allá de la mera obtención de un beneficio económico y que su consecución se haga mediante un alineamiento con políticas socialmente responsables. Una organización que no demuestre responsabilidad en sus acciones, no podrá sobrevivir más allá del corto plazo²³⁹ porque el comportamiento irresponsable se castiga inmediatamente con caídas dramáticas en los valores de las acciones o las ventas.

En general, la capacidad de difusión del deporte y de unificar a las personas más allá de las barreras culturales, sociales, políticas o religiosas tiene un efecto multiplicador, pues constituye un factor de equilibrio personal, tanto desde el punto de vista físico y psicológico,

²³⁷ Cfr. L.M. CAZORLA PRIETO, "Las reglas de buen gobierno en el deporte", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Aranzadi, Madrid, 2016, pág. 31.

²³⁸ En España, el fútbol profesional supone ya el 1,37% del PIB nacional y da trabajo a 184.626 personas, en *Expansión* 30 de enero de 2019, según informe de PwC.

²³⁹ Cfr. S.O. IDOWU Y W.L. FILHO, *Global Practices of Corporate Social Responsibility*, Springer-Verlag, Berlin, 2009, págs. 497-499.

por su ligazón a valores positivos²⁴⁰, como por su consideración como catalizador social, al ser una fuente de relaciones colectivas derivada del impacto del asociacionismo deportivo²⁴¹ y un instrumento que combate la exclusión y teje redes de cohesión. También supone un cauce de promoción y de ascenso en la escala comunitaria, aparte de ser un impulsor de su entorno, mediato e inmediato. El barón de Coubertin²⁴², impulsor del olimpismo moderno, decía que los deportistas eran un ejemplo de comportamiento social, verdaderos héroes populares. El nexo existente entre la responsabilidad social y el deporte resulta evidente, por ser este un fenómeno de primera magnitud en la vida contemporánea y un punto de observación permanente, debido al retorno que ofrece a la comunidad²⁴³ y a los valores que se desprenden del mismo, directamente relacionados con la responsabilidad social²⁴⁴, tales como el atractivo para la juventud, la interacción, el esfuerzo, la tolerancia, la integración, la buena ciudadanía, el impacto beneficioso para la salud física y psicológica o

²⁴⁰ Cfr. J.L. GARCÍA PRIETO, *La dimensión social del deporte*, Publicaciones del Comité Olímpico Español, Madrid, pág. 224.

²⁴¹ Cfr. J. ESPARTERO CASADO, "La vigencia de los derechos fundamentales en la organización privada del deporte", *Revista Española de Derecho Deportivo*, Núm. 29, 2012, pág. 73.

²⁴² Pierre de Coubertin (1863-1937) fue un historiador y pedagogo francés que creó los Juegos Olímpicos de la era moderna, al restaurar los que se celebraban en la antigua Grecia para fomentar el deporte a escala mundial con fines educativos.

²⁴³ Cfr. P. CASTELLANOS GARCÍA, "Valoración contingente y fútbol: la cuantificación de la disposición a pagar", *Revista Galega de Economía*, Vol. 17, Núm. 1, 2007, pág. 2. Castellanos demuestra cómo un club no sólo ofrece un entretenimiento del que disfrutaran los que pagan por el mismo, sino que, asociados al citado espectáculo deportivo, se generan una serie de subproductos con efectos positivos sobre el bienestar de la población. Entre esos subproductos, a la sazón intangibles, "se podrían incluir elementos tales como pasión, alegría, entusiasmo, ilusión, autoestima, orgullo cívico, identidad colectiva (refuerzo del espíritu comunitario), mejora de la imagen exterior de la ciudad e incluso de la calidad de vida".

²⁴⁴ Cfr. A.C.T. SMITH Y H.M. WESTERBEEK, "Sport a...", cit., págs. 43-44 y 50-51.

la conciencia medioambiental. Y, dentro de él, es el fútbol es el que mejor encarna, por su enorme visibilidad e influencia, esa ligazón, ya que origina una conexión sentimental que no suscita ninguna otra actividad²⁴⁵, lo que lo convierte en el vehículo ideal para la promoción de dichas prácticas²⁴⁶.

La responsabilidad social en el deporte se puede definir como las formas en que una entidad busca alinear sus valores y comportamientos con los de sus diferentes grupos de interés²⁴⁷ sobre los que tiene impacto. En general, se considera que un comportamiento socialmente responsable por parte de una organización deportiva supone la construcción de buena reputación, la diferencia de la competencia, el desarrollo de la lealtad del aficionado, la generación de un mejor desempeño financiero, el fomento de la transparencia y la mejora de las relaciones con la comunidad, con la que hay una especie de contrato social que se debe cumplir²⁴⁸. Las organizaciones deportivas gozan de un poder de comunicación que favorece el desarrollo efectivo de las políticas socialmente responsables²⁴⁹, lo que posibilita la agregación de

²⁴⁵ Cfr. J.M. ORTIZ IBARZ Y J.I. ARRÁIZ PITILLAS, *iUn gran...*, cit. pág. 9.

²⁴⁶ Cfr. A.P.R.G. LUZ, *Responsabilidad Social en los Clubes de Fútbol: Propuesta de Modelo*. Tesis Doctoral, Universidad de Granada, 2012, pág. 114.

²⁴⁷ Cfr. G. WALTERS, "Corporate Social Responsibility Through Sport: The Community Sports Trust Model as a CSR Delivery Agency", *Journal of Corporate Citizenship*. Vol. 35, 2009, págs. 84-87.

²⁴⁸ Cfr. A. BROWN, T. CRABBE Y G. MELLOR, "Introduction: Football and Community. Practical and Theoretical Considerations", *Soccer and Society*, Vol. 9, Núm. 3, 2008, págs. 303-312. Estos autores llevaron a cabo una investigación detallada cuyo objetivo principal fue proporcionar una comprensión de cómo el fútbol puede interactuar con las comunidades.

²⁴⁹ Cfr. G. WALTERS Y R. TACON, "Corporate Social Responsibility in Sport: Stakeholder Management in the UK Football Industry", *Journal of Management and Organization*. Vol. 16, Num. 4, 2010, págs. 568-569.

beneficios reales a sus estrategias, pero ese eco también ayuda a la difusión de ciertas externalidades negativas²⁵⁰, por lo que debe actuarse con cautela.

Como decimos, en principio el fútbol nació como una actividad lúdica y de esparcimiento²⁵¹, pero pronto sobresalió como práctica deportiva y tardó pocos años en desbancar al atletismo como el deporte más universal. Hoy en día, tanto por el número de licencias como por su importancia económica²⁵², se le considera un hito sociológico que ahorma en su derredor un sinfín de emociones e influencias éticas y culturales²⁵³ que le han consolidado como el espectáculo de masas más influyente de nuestro tiempo y la principal alternativa de ocio dentro de una sociedad donde éste cada día se valora más. Como dijo Bill Shankly²⁵⁴, "*algunos creen que el fútbol es solo una cuestión de vida o muerte, pero es algo mucho más importante que eso*". Podría parecer exagerado, pero no andaba muy equivocado, ya que su

²⁵⁰ Cfr. J.F. MAHON Y S.L. WARTICK, "Dealing with Stakeholders: How Reputation, Credibility and Framing Influence the Game". *Corporate Reputation Review*, Vol. 6, Núm. 1, 2003, pág. 19. Entienden los autores que el escaparate del fútbol ofrece todo lo necesario para proyectar una imagen positiva de la responsabilidad social, pero a su través también pueden difundirse rápidamente las disfunciones negativas asociadas al mismo, como corruptelas, amaños o actitudes racistas.

²⁵¹ Cfr. J. HUIZINGA, *Homo ludens. Ensayo sobre la función social del juego*, Gallimard, París, 1951, págs. 15 y 16. La tesis principal del filósofo e historiador holandés Johan Huizinga (1872-1945) es que el acto de jugar es consustancial a la cultura humana, ligando la noción de la competición a la civilización helénica.

²⁵² Cfr. J. GARCÍA CANDAU, *Fútbol, deporte, espectáculo y negocio*, Temas para el Debate, núm. 53, abril 1999, págs. 24-26.

²⁵³ Ya el Parlamento Europeo en su "Informe sobre el futuro del fútbol profesional en Europa" advertía que este deporte tiene una dimensión no económica, pero no funciona como los demás sectores típicos de la economía, al tener un alto grado de identificación de los clubes con sus seguidores.

²⁵⁴ Bill Shankly (1913-1981) fue un mítico entrenador del Liverpool inglés.

fuerza es tal que fue capaz de parar momentáneamente una guerra²⁵⁵.

Hasta la comunidad científica, algo reticente a considerar este deporte lo suficientemente relevante para ser objeto de análisis, acabó por reconocer su importancia y lo ha contemplado desde diferentes ópticas, desde la política hasta la cultural, pasando por la pedagógica, jurídica, económica o artística, lo que resalta su carácter poliédrico y favorece su investigación, haciendo partícipes del debate a los ilustrados y a los menos instruidos, reconociendo así su capacidad como integrador de comunidades y crisol de civilizaciones. Se forman equipos con jugadores de diferente nacionalidad, raza, condición o procedencia²⁵⁶, en los que un territorio²⁵⁷ ²⁵⁸ se ve reflejado²⁵⁹ y sus habitantes celebran sus victorias y lloran sus

²⁵⁵ Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, 366..., cit. págs.. 755-756. El día de Navidad de 1914, en plena Primera Guerra Mundial, el fútbol brindó una tregua a combatientes alemanes e ingleses, que disputaron un partido de fútbol. Luego volverían los tiros.

²⁵⁶ El triunfo de la Francia multirracial en la Copa del Mundo de 1998 es el más claro ejemplo de esa diversidad, no sólo racial, sino también de clase social.

²⁵⁷ El trigésimo octavo Presidente de los Estados Unidos, Gerald Ford, manifestó en una ocasión que *"un acontecimiento deportivo puede servir a una nación tanto como una victoria militar"*.

²⁵⁸ Cfr. L.M. CAZORLA PRIETO, *Las sociedades anónimas deportivas*, Ediciones de las Ciencias Sociales, Madrid, 1990, pág. 37. Cazorla pone de manifiesto *"lo vinculados que están determinados clubes caracterizadamente profesionales a la historia y al prestigio de una ciudad, hasta de una nación; lo, en definitiva, ligados que están a un sentimiento público y colectivo"*.

²⁵⁹ Cfr. S. KUPER, *Fútbol contra el enemigo*, Contraediciones, S.L., Barcelona, 2012, pág. 146. El autor pone como ejemplo el Fútbol Club Barcelona, elemento cohesionador y fuente de orgullo para Cataluña mucho más conocido en el mundo que la propia región catalana.

derrotas. En suma, el fútbol es algo identitario²⁶⁰, crea un sentimiento comunitario y tribalista que se adentra en lo psicológico y origina vínculos de duración ilimitada. En una época de alineación intensa, ser partidario de un club reporta la intensidad emocional de una militancia político-religiosa²⁶¹ ²⁶² y forja una férrea señal de identidad que difícilmente se alcanza en otros ámbitos. Los clubes se han convertido en ciudadanos corporativos²⁶³, en su condición de promotores y ejemplo de pautas de conducta y educación social, y se configuran como marcas globales que llevan aparejados unos valores con los que se identifican sus seguidores e influyen en la colectividad, especialmente en los más jóvenes, de forma que deben devolver a la sociedad lo que ésta les da y usar su potencial para hacer visible la responsabilidad social. La gran masa de aficionados que sustenta a un club es, como veremos después, su principal grupo de interés y aporta un valor de compromiso a largo plazo que le diferencia de otras industrias, pues el consumidor del fútbol no sólo es un sujeto pasivo, sino también activo. Dicha visibilidad supone, asimismo, la exigencia de que su organización y gobierno estén presididos por la transparencia y la ética, de modo que aquellas estrategias que

²⁶⁰ Cfr. A. MORALES, "Fútbol, política y sociedad". *Revista Digital*, Buenos Aires, Núm. 64, septiembre, 2003. Disponible en: <http://www.efdeportes.com> (último acceso en marzo de 2019). Para el autor uruguayo, la identidad es el lugar que las personas ocupamos en la estructura social tiene que ver con el cómo nos imaginamos en oposición con los otros.

²⁶¹ Cfr. M. VÁZQUEZ MONTALBÁN, *Fútbol una religión en busca de un Dios*, Debate, Barcelona, 2005, pág. 23.

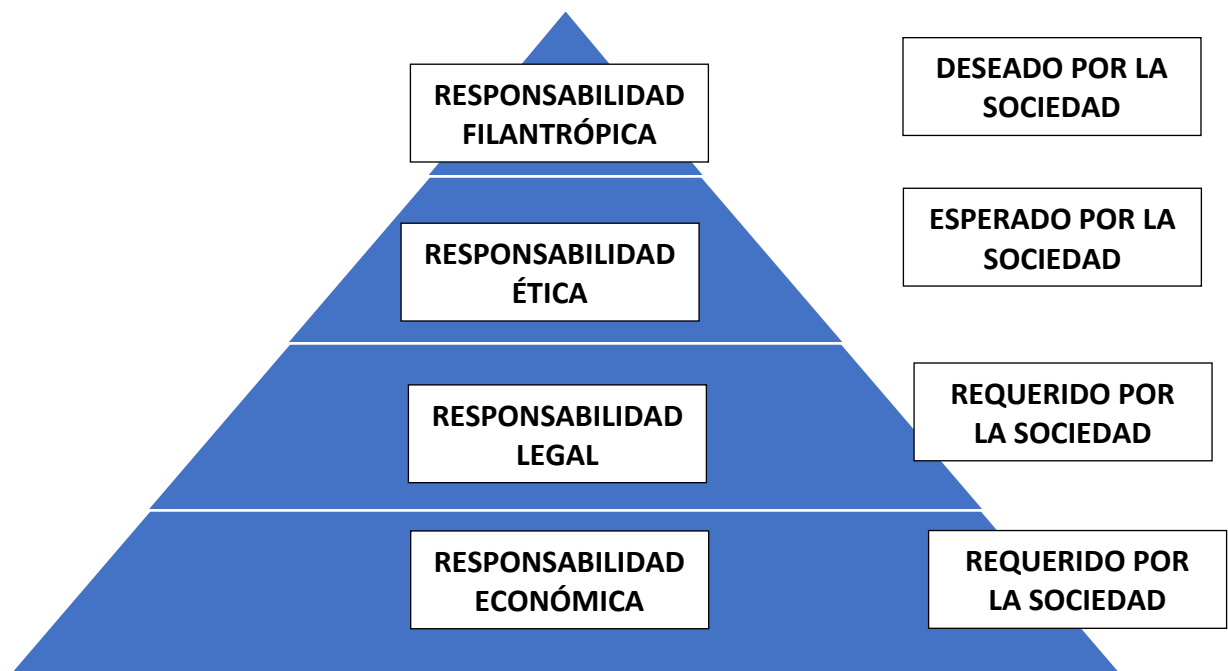
²⁶² En este sentido, es célebre el llamado "Old Firm", derby de la ciudad escocesa de Glasgow disputado entre los católicos del Celtic y los protestantes del Rangers.

²⁶³ Cfr. I. RUIZ MORA Y D. GUERRERO NAVARRO, "Responsabilidad Social en el fútbol profesional español ¿Una relación para el desarrollo de un nuevo rol ciudadano?", *Retos: Revista de Ciencias de la Administración y Economía*, Vol. 8, 2018, pp. 61-77.

reúnan todos esos aspectos estarán planteando de manera adecuada el compromiso del deporte con la responsabilidad social.

Por todo ello, se puede afirmar que los clubes han comenzado un cambio de paradigma, invirtiendo la pirámide de Carroll y colocando la filantropía como punta de lanza de su estrategia²⁶⁴.

Figura 14: Inversión de la pirámide de Carroll en relación con la responsabilidad social de los clubes



Fuente: Elaboración propia, a partir de Carroll (1991)

A. Los clubes y sus grupos de interés

1. Planteamiento. Cualquier club debe saber gestionar su identidad de manera adecuada, siendo fiel a su historia y valores y recogiendo las inquietudes de sus grupos de interés mediante un diálogo constante y proactivo. La relación con los públicos objetivos se

²⁶⁴ Cfr. A.B. CARROLL, "The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders", *Business Horizons*, Vol. 34, Núm. 4, 1991, págs. 39-48.

configura como un área estratégica en la gestión de estas entidades y dicha interacción incorpora un valor añadido que debe estar continuamente alimentado, debido al escrutinio constante por parte de esos grupos²⁶⁵.

Sin ánimo exhaustivo, entre los grupos de interés de un club de fútbol podemos mencionar a las Administraciones Públicas, organismos e instituciones rectoras - nacionales e internacionales -, empleados - incluyendo a los jugadores y sus respectivos entornos, como asesores -, aficionados, *partners* o socios comerciales, medios de comunicación y la sociedad en general.

Figura 15: Grupos de interés de los clubes de fútbol



Fuente: Elaboración propia, a partir de Senaux²⁶⁶ (2008)

Respecto a los grupos de interés, hay que resaltar dos características que, sin ser excluyentes, sí pueden resultar algo contradictorias. Por un lado, conviene no olvidar que los clubes son inseparables a unos

²⁶⁵ Cfr. A. BROWN, "The Social and Community Value of Football", *Supporters Direct*, Final Report, 2010, págs. 5-6

²⁶⁶ Cfr. B. SENAUX, "A Stakeholder Approach to Football Club Governance", *International Journal of Sport Management and Marketing*, Vol, 4, Núm. 1, 2008, págs. 9-15.

valores que trascienden a lo deportivo y económico y están ligados a cuestiones sentimentales, de apego a un territorio o a una cultura. Por otro, la nueva concepción del deporte ha hecho que se haya amplificado la concepción de los grupos de interés, que excede a su ámbito más inmediato dada la repercusión de sus acciones²⁶⁷. Así, la necesidad de buscar nuevas vías de financiación que mantengan la competitividad y la rentabilidad - que, no olvidemos, constituye su verdadera razón de ser -, ha cambiado la forma de monetizar el deporte y los equipos han aumentado su cartera de productos, incluidas nuevas fórmulas de membresía que van más allá de la venta de un simple abono. Hoy en día, los ingresos por taquillaje pierden importancia²⁶⁸ a favor de los derechos audiovisuales, que se han convertido en el auténtico motor del negocio²⁶⁹, lo que ha transformado el fútbol en una industria global que requiere de una mayor profesionalización en sus estructuras y la implementación de modelos de gestión responsable y transparente como respuesta a la creciente complejidad del entorno^{270 271}. Como decimos, la revolución tecnológica y la digitalización de la sociedad han propiciado que los clubes multipliquen su tamaño de audiencia a millones de seguidores,

²⁶⁷ Cfr. A. MILLÁN GARRIDO, La dimensión no económica del deporte profesional: sociedad anónima y afición, en "La reforma del régimen jurídico del deporte profesional", A Millán Garrido (coord.), Reus, Madrid, 2010, págs. 455-457.

²⁶⁸ Cfr. N. BOADA, *Un mundo, un balón: la historia del fútbol mundial*, T&B Editores, Barcelona, 2015, pág. 330.

²⁶⁹ Los derechos por retransmisiones televisivas se han disparado desde unos ciento noventa millones de euros en la temporada 1999/2000 a los casi mil quinientos de este último año.
https://elpais.com/economia/2019/05/09/actualidad/1557401412_464485.html

²⁷⁰ Cfr. I. RAMONET, *Tiranía de la comunicación*. Madrid: Debate, 2001, págs. 153-176.

²⁷¹ Cfr. A. ACUÑA, "El deporte como objeto de estudio socioantropológico". *Kronos: la revista científica de actividad física y deporte*, núm. 4, 2003, págs. 5-9.

lo que ha modificado el concepto de mercado, que ya no se ciñe a un país, y los hábitos de consumo del aficionado²⁷², pero también ha incrementado su responsabilidad, al agrandarse el espectro de grupos de interés.

2. Hipótesis: aplicación de la teoría de los grupos de interés al fútbol. En este punto, vamos a tratar de establecer una correlación entre las teorías de los grupos de interés vistas en la primera parte y su aplicación a los *stakeholders* primarios de los clubes: los aficionados.

a) La teoría de las partes interesadas. Como hemos analizado en la primera parte de esta tesis, por grupos de interés se entiende "*cualquier individuo o grupo de individuos que pueden afectar o ser afectados por la consecución de los objetivos empresariales*"²⁷³. Dentro de ellos, y en función de su incidencia en la organización, Max Clarkson distinguió los grupos de interés primarios y los secundarios, incluyendo entre los primeros a propietarios, inversionistas potenciales, empleados, proveedores y clientes.

Pues bien, trasladando esta teoría al deporte del fútbol cabría entender a los aficionados como clientes habituales, aunque eso no es del todo cierto, ya que la relación entre los aficionados y el club es diferente a la que puedan mantener los clientes y una compañía mercantil dedicada a cualquier otro ramo distinto del deporte, pues a diferencia de estos, los seguidores tienen un lazo emocional que les

²⁷² Es el llamado "marketing experiencial", que supera al tradicional por su interactividad y consiste en la búsqueda de una conexión sostenible que hace que los clientes se sientan valorados y bien cuidados, lo que los convierte en leales.

²⁷³ Cfr. R.E. FREEMAN, "*Strategic Management: A Stakeholder Approach*", Boston, Pitman, 1984, pág. 24.

impide trasladar sus preferencias a otro competidor²⁷⁴ y, además, demuestran un considerable compromiso con sus respectivos clubes, pues no sólo son clientes leales, sino que también participan activamente en su soporte financiero, aunque los ingresos por estas partidas son sensiblemente inferiores a los de hace unos años, lo que genera una demanda de información y de transparencia sobre ellos²⁷⁵. Esta circunstancia refleja el interés de los investigadores en conectar el mundo del fútbol al tema del gobierno corporativo en aras de la mejora de la responsabilidad social. Así, en los últimos años, los estudios sobre buen gobierno en relación con este deporte se han centrado en la relación con los aficionados, debido a la creciente preocupación por que la progresiva mercantilización conlleve efectos perjudiciales, ya que los clubes son activos comunitarios²⁷⁶.

En este sentido, un caso especial se da en el Reino Unido, donde para ser percibidos como partes interesadas legítimas, los seguidores pueden pasar a formar parte de la propiedad del club, total o parcialmente mediante los llamados *Supporters Trust*²⁷⁷.

²⁷⁴ Cfr. C. COOPER Y J. JOHNSTON, "Vulgate Accountability: Insights from the Field of Football". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 25, Issue 4, 2012, págs. 602-603. Las autoras entienden que el vínculo que liga a un seguidor de un club no le permite desligarse del mismo tan fácilmente como ocurriría en el caso de un cliente de otro sector.

²⁷⁵ Cfr. S. HAMIL, G. WALTERS Y L. WATSON, "The Model of Governance at FC Barcelona: Balancing Member Democracy, Commercial Strategy", *Corporate Social Responsibility and Sporting Performance. Soccer and Society*, Vol. 11, Núm. 4, 2010, págs.474-504.

²⁷⁶ Cfr. B. GARCÍA Y J. WELFORD. "Supporters and Football Governance, from Customers to Stakeholders: A Literature Review and Agenda for Research". *Sport Management Review*, Vol. 18, 2015, págs. 517-528.

²⁷⁷ Cfr. B. GARCÍA Y J. WELFORD, "Supporters and...", cit. pág. 527.

b) La teoría de la agencia. En contraste con la anterior, la teoría de la agencia se centra en la dinámica de la relación entre principal y agente, de manera que cuando el primero otorgue poderes al segundo para actuar en su nombre, surge potencialmente un conflicto, fundamentalmente por los problemas de asimetría de la información, ya que ambas partes tratan de maximizar sus propios intereses.

Un ejemplo de esta teoría aplicada al mundo del fútbol podría ser la introducción de la regla de *fair play* financiero, mediante la cual la relación entre UEFA y los clubes pasa al plano de un vínculo entre principal y agente. Esto es así porque el órgano rector, como propietario y organizador de las competiciones europeas, actúa como principal, al exigir a los clubes – agentes - que respeten sus reglas para poder participar en ellas²⁷⁸.

En conclusión, puede establecerse como hipótesis que el fútbol se presenta como un interesante caso de estudio sobre la rendición de cuentas, debido fundamentalmente a que los aficionados buscan activamente información transparente sobre todos los aspectos relacionados con sus clubes. Por eso, en los últimos años, la investigación sobre gobierno corporativo en la industria del fútbol se ha centrado en la ligazón con los seguidores, debido a la

²⁷⁸ Cfr. M. SCHUBERT, "Potential Agency Problems in European Club Football? The Case of UEFA Financial Fair Play". *Sport, Business and Management: An International Journal*, Vol. 4, Núm. 4, 2014, págs. 339-342. De acuerdo con Mathias Schubert, las demandas de *fair play* financiero contradicen algunos de los intereses de otros grupos, lo que dificulta que los clubes satisfagan y equilibren las necesidades de todos ellos, como sí ocurriría en el supuesto de aplicar la teoría de las partes interesadas. Para él, el requisito del juego limpio financiero para reducir los gastos de los empleados es claramente incompatible con las continuas demandas de los jugadores solicitando mayores salarios.

preocupación de que la mercantilización de esta industria tenga efectos perjudiciales para su dimensión sociocultural. La transparencia garantiza que los procesos y las acciones se divulguen de manera visible y comprensible y es una forma de contrarrestar la corrupción, así como de aumentar la confianza en las organizaciones, ya que ayuda a los grupos de interés, incluidos los seguidores como grupo primario, a monitorear el desempeño financiero y las decisiones de los dirigentes. Se trata de una valiosa característica que podría haberse utilizado para reducir el impacto de algunos escándalos contables y de mala gestión financiera en todo el mundo.

Así pues, al igual que en otros sectores, los cambios sociales, económicos, políticos y tecnológicos han hecho que el modelo tradicional de gestión se haya agotado y que el deporte se haya visto en la tesitura de instrumentalizar uno nuevo, al tener que expandirse internacionalmente y adentrarse en un inédito segmento de clientes potenciales, pero sin descuidar su mercado local, pues el aficionado histórico constituye el grupo de interés con el que mantiene el vínculo emocional y la base fáctica sobre la que se sustenta. La clave reside en hallar el equilibrio entre el *core business* y el sentimental, mediante la integración de políticas de responsabilidad social que revaloricen el sector y aumenten su reputación y competitividad a través de la diferenciación y la incorporación de intangibles, creando un valor adicional a sus grupos de interés, que deberán ser tenidos en cuenta a la hora de crear estrategias y tender puentes entre el ámbito social y el económico.

Otra de las especificidades del fútbol es que el valor del club está directamente relacionado con los resultados deportivos, que son aleatorios²⁷⁹, lo que no tiene parangón en otro sector, pero debe

²⁷⁹ Cfr. J.A. BUENO ÁLVAREZ Y M.A. MATEO GARCÍA, *Historia del...*, cit. pág 233.

abstraerse de ellos mediante la implementación de políticas socialmente responsables, de forma que, aun cuando la victoria resulte necesaria para alimentar el proceso, sólo sea una parte más de un ambicioso plan que adopte una estructura de administración eficiente y permeable a la fiscalización de los grupos de interés. El objetivo sería hacer desaparecer la medición de la viabilidad económica de un club en función de los resultados e implantar, al igual que en las grandes corporaciones, sistemas de gestión por objetivos adaptados a la flexibilidad propia del fútbol para adecuarse a entornos cambiantes²⁸⁰ y disminuir así el riesgo que pueda suponer un posible fracaso en el plano deportivo, alejando las pasiones de los despachos.

En definitiva, resulta evidente el estrecho vínculo que guarda el mundo del deporte y, en especial, el fútbol, con la responsabilidad social. La misma esencia del deporte como herramienta que contribuye al desarrollo social y humano invita a afirmar que dicho concepto no es ajeno a él ni, por extensión, a las instituciones y demás entidades que coexisten en su radio de acción²⁸¹.

Y lo mismo puede decirse respecto al gobierno corporativo²⁸². Si bien su génesis tuvo como objeto establecer principios formalistas y una

²⁸⁰ Cfr. J.M. ORTIZ IBARZ Y J.I. ARRÁIZ PITILLAS, *iUn gran...*, cit., pág. 12.

²⁸¹ Cfr. M.M. GARCÍA CABA, "Deporte, responsabilidad social y buen gobierno ¿hacia dónde vamos?", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Núm. 1, 2012 (Ejemplar dedicado a RSC), págs. 37-64.

²⁸² A nivel comunitario, cabe destacar la Resolución aprobada por el Parlamento Europeo el 2 de febrero de 2017 sobre un enfoque integrado de la política del deporte: buena gobernanza, accesibilidad e integridad que, entre otros, abordaba temas directamente relacionados con la responsabilidad social del deporte, como la corrupción, el buen gobierno, la violencia, el tratamiento y protección de los deportistas menores de edad, el sistema de valores que transmite el deporte.

mayor transparencia a las sociedades que se financiaban a través de los mercados de capital, lo cierto es que su perspectiva más moderna obliga a otros tipos de unidades económicas a valorar sus beneficios e, incluso, su imperativa implementación para lograr un crecimiento ordenado y sostenible en el tiempo, y las entidades futbolísticas no resultan extrañas a esa realidad, por lo que deben buscar la implantación un nuevo paradigma de gestión basado en la transparencia y la ética, que conduzca a la excelencia organizativa²⁸³ y se base en unos valores sólidos y asumidos internamente²⁸⁴. Por el momento, no existe ningún instrumento normativo ni convencional que establezca obligación o recomendación alguna a las entidades deportivas profesionales españolas para que adopten elementos de buen gobierno en su quehacer cotidiano y parece evidente que se ha optado por la autorregulación, pero la práctica denota que tales recomendaciones sólo serán verdaderamente efectivas si vienen complementadas con una obligación legal inexcusable a cargo de las propias entidades, en la línea del “cumplir o explicar”, y acompañada de un cambio de mentalidad en los dirigentes que entiendan necesaria la aplicación de estas políticas como garantía de viabilidad de estas entidades.

Una vez aceptada la aplicación de la responsabilidad social al deporte y, en concreto al fútbol, se ha constatado que en los últimos tiempos, todas las instituciones relacionadas de una forma u otra con él han desarrollado políticas de esta índole, convencidas de su rol como

²⁸³ Cfr. M.M. GARCÍA CABA, “El buen gobierno de las entidades deportivas como actividad socialmente responsable”. *Boletín Mensual del Centro de Investigación de Economía y Sociedad*. Universidad de Barcelona, 2008, pág.

²⁸⁴ Cfr. J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, “Globalización, Ética y Gobierno Corporativo”. *Revista Nueva Economía*, 13, Madrid., 1999. Disponible en <http://www.elmundo.es/nuevaeconomia/99/NE013/NE013-04.html> (último acceso marzo de 2019).

organizaciones ciudadanas. Pasamos a ver algunas de ellas, siguiendo, al igual que hemos hecho anteriormente, la estructura piramidal de las instituciones relacionadas con el fútbol.

B. Políticas de responsabilidad social más destacadas llevadas a cabo por las instituciones del fútbol internacional

1. FIFA. Pese a desarrollar políticas de responsabilidad social, lo cierto es que, como otras muchas organizaciones rectoras del deporte, la Federación Internacional de Fútbol se ha caracterizado por formas autocráticas de gobierno, la falta de procedimientos éticos, las membresías y los sistemas de votación cerrados²⁸⁵. Por ello no sorprende que las cuestiones éticas hayan sido ajenas a las preocupaciones de FIFA durante la mayor parte de su historia y que hasta 2006 no apareciera el Comité de ética.

En relación con la responsabilidad social, en su seno existe la Comisión de Deportividad y Responsabilidad Social. FIFA, consciente de la trascendencia que el fútbol tiene a todos los niveles, implementa una estrategia basada en cinco aspectos fundamentales al objeto de efectuar impactos positivos sobre la sociedad y el entorno. Esos cinco aspectos – *stakeholders*, en definitiva – son:

1. Nuestra gente: FIFA procura un entorno laboral sano y seguro respecto a sus trabajadores y para todas las personas físicas o jurídicas relacionadas con ella.

²⁸⁵ Cfr. J. FERNÁNDEZ ARAYA Y W. SOTO ACOSTA, “La FIFA: ¿del “fair play” a una estructura de crimen organizado?”, en *Política global y fútbol. El deporte como preocupación de las Ciencias Sociales*, de W. Soto Acosta (ed.), Clacso, Buenos Aires, 2018, págs. 168-179.

2. Nuestro deporte: el impacto y repercusión del fútbol en todo el mundo hace que desde FIFA exista el compromiso de que éste refleje los valores más elevados de la sociedad, todo ello reflejado en su propia normativa presidida por el respeto a los valores fundamentales²⁸⁶.
3. Nuestros eventos: las competiciones organizadas por FIFA son una parte esencial de su estrategia de RSE y se constituyen en plataformas excepcionales para sensibilizar a la opinión pública sobre estos aspectos e implementar proyectos y campañas al respecto.
4. Nuestra sociedad: el fútbol se ha convertido en canalizador de muchos programas administrados por organizaciones no gubernamentales y comunitarias, sobre todo dirigidos a niños, y FIFA colabora con ellos poniendo a su disposición su estructura y logística²⁸⁷.
5. Nuestro planeta: FIFA se toma muy en serio su responsabilidad medioambiental y aborda estos problemas al objeto de mitigar el impacto negativo sobre el medio ambiente asociado a sus actividades. Este organismo implementa su responsabilidad social en este aspecto tanto de forma interna – su propia sede es un referente de eficiencia medioambiental al ser un edificio de emisiones cero – y externa – mediante programas

²⁸⁶ FIFA apuesta por mostrar los valores del deporte y, para ello, se posiciona en temas de exclusión social como el racismo y la xenofobia, desarrollando iniciativas como las Jornadas FIFA contra la discriminación en el fútbol.

²⁸⁷ Ejemplo de ello son las iniciativas *Football for Hope* - que apoya programas que combinan el fútbol y el desarrollo social en todo el mundo mediante financiación, equipamiento y el desarrollo de proyectos que ofrecen capacitación, proyección e intercambio de conocimientos sobre temas como educación ambiental, enfermedades como el SIDA, desarrollo curricular, redes de contactos y comunicación – o *1GOAL* – para la educación de niños que viven en umbrales de pobreza -.

específicos como el *Green Goal*²⁸⁸ o la inclusión de criterios medioambientales de evaluación en el proceso de adjudicación de futuras Copas del Mundo -. Además, FIFA involucra a sus afiliados comerciales en actividades de este calado, con el objetivo de fomentar el desarrollo social sostenible a través del fútbol y creando alianzas para el desarrollo social.

Vemos, pues, que pese a no contar con un Informe concreto de responsabilidad social, desde FIFA existe un claro compromiso con la misma, tomando conciencia de la influencia del deporte del fútbol en la sociedad y de los beneficios que, como su máximo responsable a nivel mundial, puede reportar a su entorno.

Sin embargo, y en lo que respecta al buen gobierno, FIFA no ha adoptado una política proactiva tan potente como en materia de responsabilidad social. Tras los problemas surgidos a raíz de posibles casos de corrupción en el seno de la organización, se optó por crear un órgano independiente que velara por el cumplimiento de los estándares básicos de ética, transparencia y buen gobierno, el llamado Comité Independiente de Buen Gobierno, cuyo cometido principal era aportar recomendaciones a la FIFA sobre esta materia, es decir, reglas de carácter voluntarista sobre la mejora de la estructura interna de la organización.

En relación con ello, y dentro del citado organigrama, figuran con carácter permanente la Comisión de Finanzas – supervisa la gestión

²⁸⁸ El Programa medioambiental *Green Goal* se puso en marcha con motivo de la Copa Mundial de la FIFA 2006 y a través de él se llevaron a cabo diversas actuaciones de protección de la naturaleza, como un proyecto de compensación de las emisiones de CO₂ que inevitablemente generaba el torneo y que se llevó a cabo en Sudáfrica.

de los asuntos financieros -, la Estratégica - se ocupa de las estrategias globales y la situación política, económica y social del fútbol -, y la de Ética - que redactó el Código Ético de FIFA²⁸⁹, que venía a paliar, en cierta medida, la ausencia de un Código específico de Buen Gobierno de FIFA al incluir referencias al buen gobierno de dicho organismo -. También ha desarrollado talleres sobre gobernanza financiera, como el celebrado en Cuba en abril de 2019.

FIFA ha establecido la Comisión de Deportividad y Responsabilidad Social, la cual desarrolla políticas basadas en aspectos como la protección del entorno laboral sano y seguro, el compromiso del fútbol con los valores éticos, el aprovechamiento de los eventos que organiza para sensibilizar sobre temas de responsabilidad social corporativa, la colaboración con organizaciones no gubernamentales, canalizando desde el fútbol el apoyo a iniciativas que tienen que ver con reducir la pobreza o la atención a los aspectos ecológicos y medioambientales. Los escándalos acaecidos en el seno de FIFA propiciados por acusaciones de corrupción han afectado de manera directa a su reputación. Dichas acusaciones giraban, básicamente, en torno al cobro de comisiones por contratos y a la venta de votos en la toma de decisiones para elegir la sede de la Copa del Mundo. FIFA constituye un monopolio legal desregulado: es un monopolio, porque nadie discute su derecho a fijar las reglas del fútbol mundial y a organizar a ese nivel campeonatos de clubes y selecciones (mundial de clubes y de selecciones); es global, porque su jurisdicción se

²⁸⁹ Código de Ética, Edición 2018. Disponible en: <https://resources.fifa.com/image/upload/fifa-code-of-ethics-2018-version-takes-effect-12-08-18.pdf?cloudid=cqIlg58ne3iabhpamzaf> (última consulta marzo de 2019). La actualización del código ético en 2013 llevaba consigo el lanzamiento de un mecanismo de información, cuyo propósito era asegurar el respeto a su normativa propia, para lo cual establecía un sistema a través del cual se podía informar de cualquier conducta inapropiada o infracción de las normas.

extiende a todos los países del mundo y la práctica tanto profesional como amateur; y es desregulado, porque puede actuar con muchas menos restricciones que otros monopolios y está sometido solamente a las leyes que pueden afectar a cualquier organización que opere en competencia. La principal razón por la que la FIFA está desregulada es porque el monopolio tiene carácter global y no existe un gobierno o una agencia reguladora del fútbol²⁹⁰. Gracias a que existe un solo organismo que fija las reglas mundiales del fútbol tanto dentro del terreno de juego como fuera de él, el mismo se ha convertido en un fenómeno de éxito global. FIFA opera como una gran multinacional²⁹¹ que utiliza de modo clientelar su capacidad de distribuir los beneficios de la comercialización exitosa del fútbol para asegurarse apoyos. FIFA ha implementado reformas, sobre todo, en materia de gobierno corporativo, en el sentido de limitar mandatos, mayor transparencia o mejorar la diversidad de género.

Es un actor actor con gran peso geopolítico en el concierto internacional, capaz de generar formidables beneficios, como si fuera una gran empresa²⁹². Ese poder se multiplica gracias a su relación con multinacionales que patrocinan sus eventos deportivos y con los grupos mediáticos que los explotan audiovisualmente. Para poder acceder a esos negocios, algunos actores optan por atajar los procesos, y es entonces cuando se producen irregularidades de todo tipo, principalmente en forma de sobornos y comisiones. El problema añadido viene dado porque FIFA, como el resto de organizaciones de sus características, suelen estar sometidas a su propio control, es

²⁹⁰ Cfr. F. TRILLAS JANÉ, *Pan y fútbol. El deporte rey, espejo de la economía global*, Alternativas Económicas, Barcelona, 2018, pág. 110.

²⁹¹ Cfr. F. TRILLAS JANÉ, *Pan y...*, cit., págs. 115-116.

²⁹² Cfr. F. MORENO CARRASCO, "Panorama de la corrupción en el mundo del deporte. Realidad global y elementos a considerar". *Revista Aranzadi de Derecho de deporte y entretenimiento*, Núm. 53, 2016, pág. 33.

decir, a sus estatutos y cortes de arbitraje, por lo que resulta más complejo que se sometan a las cuestiones jurídicas del mismo modo que cualquier otra entidad. Ello conlleva situaciones de escaso control democrático en sus decisiones y un terreno abonado para que crezca la corrupción.

2. UEFA. Al igual que FIFA, a la cual pertenece, la unión de Entidades europeas de Fútbol está comprometida con la promoción de las prácticas responsables. Entre sus órganos internos figura el llamado Comité de *Fair Play* y Responsabilidad Social, que impulsa actividades en este campo orientadas a los *stakeholders* de UEFA, como son sus Federaciones miembro, Ligas, clubes – incluyendo a sus componentes, desde directivos hasta jugadores –, árbitros, aficionados, organizaciones no gubernamentales y medios de comunicación. Además, dicho Comité propone campañas para promocionar el concepto de respeto y juego limpio en el fútbol europeo y trata todos los asuntos de ética, *fair play* y responsabilidad social que estén relacionados con la UEFA y con el fútbol en Europa, así como programas específicos de RSE como el Programa *Respect*²⁹³.

En esa línea, ha fomentado buenas prácticas como la promoción del fútbol base, el diálogo a través del fútbol²⁹⁴, la integración de

²⁹³ *Respect*: programa de responsabilidad social de la UEFA lanzado en 2008 cuyo objetivo es el apoyo a las comunidades locales, atajar los problemas sociales y trabajar para la unidad y el respeto hacia otros géneros, razas y religiones.

²⁹⁴ *Cross Cultures Open Fun Football Schools* (OFFS) es un programa, fundado en 1998, que utiliza el fútbol como herramienta para estimular la convivencia pacífica, la igualdad de género, la tolerancia y la cohesión social en países y comunidades que están afectadas por guerras y conflictos étnicos. Su objetivo es la creación de escuelas en áreas de posguerra con el objetivo de usar el fútbol de niños como significado de la amistad y la cooperación deportiva entre gente de comunidades divididas. Desde 1998, se han abierto más de 1.000 escuelas en diez países, de las

minorías²⁹⁵, el combate del racismo y xenofobia²⁹⁶, formación, medio ambiente y sostenibilidad²⁹⁷ o la participación de la mujer tanto a nivel deportivo – fútbol femenino – como institucional.

Del mismo modo, UEFA recoge los llamados “11 Valores” o principios que vertebran su línea de actuación y, entre ellos, figuran, por un lado, el buen gobierno y autonomía y, por otro, el llamado “juego limpio o *fair play* financiero”, que comporta que los clubes operen con transparencia y responsabilidad, de forma que se mantenga un estricto control sobre su endeudamiento y convierta al fútbol en sostenible. Nos detendremos brevemente en este último, ya que consideramos que va a incidir de forma relevante en la mejora de las políticas de buen gobierno de los clubes.

En 2009, el Comité Ejecutivo de la UEFA aprobó de forma unánime el concepto de Juego Limpio Financiero, originado fundamentalmente por el excesivo endeudamiento de muchos clubes y con el objetivo, sobre el papel sencillo, de que los clubes no gastasen más de lo que tenían para garantizar así su viabilidad futura y la integridad de las competiciones, basado en:

- Una mayor disciplina y racionalidad en las finanzas de los clubes europeos.

que se han aprovechado cerca de 200.000 niños y niñas en áreas con más turbulencias políticas en Europa.

²⁹⁵ Acuerdos de patrocinio con *Special Olympics*, para integrar, a través del fútbol, a personas con discapacidad intelectual.

²⁹⁶ *Football Against Racism in Europe* (FARE), estrategia que lidera la lucha contra el racismo y la discriminación. Asimismo, publicación de la Guía para clubes para combatir el racismo

²⁹⁷ La UEFA, como socio de WWF – organización de conservación global - respaldó la iniciativa “La Hora del Planeta” para llamar la atención sobre el problema del cambio climático y proteger el medio ambiente.

- Aumentar la capacidad económica y financiera de los clubes.
- Estimular la inversión a largo plazo, mediante el desarrollo de la juventud y la mejora de las instalaciones deportivas.
- Mejorar los equilibrios financieros de los clubes, de forma que los clubes no puedan gastar más del ingreso que generan.
- Suministrar información financiera futura, con el objeto de asegurar que los clubes pueden cumplir con sus obligaciones futuras.

La razón detrás de estos requisitos financieros fue el discernimiento compartido de que los clubes de fútbol europeos continuaban con una crisis financiera cada vez más profunda, que podía amenazar el futuro del fútbol de clubes europeo²⁹⁸. El *fair play* financiero es una iniciativa de UEFA apoyada por la Comisión Europea para limitar la influencia de los grandes magnates en la propiedad de los clubes. Aunque no se establecen límites a dicha propiedad, sí se limita el uso de dinero externo al club para realizar fichajes o remunerar jugadores. La entrada de inversores extranjeros es una realidad en el fútbol a la que solamente cabe exigir su sometimiento a reglas de total transparencia e integridad financiera, incluyendo por supuesto la responsabilidad fiscal y el cumplimiento de las obligaciones tributarias que permitan a las comunidades donde están radicados dichos clubes beneficiarse de las inversiones. El objetivo final es evitar la polarización futbolística y que, dentro de la libertad de mercado, se elijan *partners* exigiéndoles que cumplan estándares de buen gobierno y responsabilidad social para que el fútbol sea un altavoz de valores y normas sociales.

²⁹⁸ Cfr. S. MORROW, *Financial Fair Play Implications for Football Club Financial Reporting*, ICAS, Edinburgh, 2014, págs. 11-14.

Para velar por la aplicación del Reglamento de Juego Limpio Financiero, se creó el Comité de Control Financiero de Clubes, que cuenta también con potestad disciplinaria para el supuesto de incumplimiento de aquél.

El Reglamento fue aprobado en 2010 y se actualiza cada cierto tiempo con el fin de ser acorde a los cambios y necesidades que van surgiendo. Entre las medidas que contempla está la evaluación y control de todos los pagos de los clubes a sus empleados, así como los diferentes traspasos de todos los clubes que participan en competición europea. Por su parte, los clubes de alto riesgo que fallen en ciertos puntos serán requeridos para que proporcionen sus presupuestos detallando sus planes estratégicos. En definitiva, esta normativa hará que los clubes gestionen de forma más racional sus finanzas y logren un equilibrio sostenible entre ingresos, gastos e inversiones, de forma que no gasten más de lo que generan.

La pieza clave del reglamento es el requisito de punto de equilibrio, que se introdujo en 2013, de modo que UEFA quiere evitar que los clubes gasten más dinero del que ganan y acumulen deuda. Sin embargo, durante cada período de evaluación, cuyo intervalo es de tres años, podrán gastar hasta cinco millones más de lo que hayan ganado.

Para que la regulación no sea contraproducente para la sostenibilidad, UEFA ha decidido que las inversiones en estadios, instalaciones de entrenamiento, desarrollo juvenil y fútbol femenino no se incluirán en el cálculo del equilibrio y, por tanto, promoverán inversiones en estas áreas. UEFA verifica el cumplimiento del reglamento estableciendo unos requisitos mínimos de divulgación con respecto a los ingresos del club.

Decimos que incide en la mejora del buen gobierno de los clubes y en la transparencia ya que, caso de no cumplimiento de los cánones básicos del Reglamento, los incumplidores se verían excluidos de la competiciones amparadas por UEFA, con la consiguiente merma de ingresos por diferentes conceptos. Sin embargo, estas medidas no se establecen tanto como un castigo, sino como perspectiva de mejora de sus finanzas.

Sin embargo, UEFA tampoco cuenta con un Código de Buen Gobierno ni con un Código Ético aunque, paradójicamente, fue uno de los organismos que requirió a FIFA el cumplimiento de las normas básicas de transparencia y gobernanza tras los escándalos habidos en 2011, auspiciando la creación de la Comisión de Buen Gobierno de aquélla.

En relación con lo comentado, y en el ámbito puramente institucional, señalaremos que UEFA mantiene estrechos lazos de cooperación con la Unión Europea en estas materias, debido fundamentalmente al interés existente por el deporte desde instancias comunitarias y, en concreto, por el fútbol como actividad social y económica relevante. Ello tiene reflejo en resoluciones del Tribunal de Justicia europeo (por todas, la Sentencia de 15 de diciembre de 1995²⁹⁹), las decisiones y

²⁹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 1995 (ECLI:EU:C:1995:463), sobre el "caso Bosman", que forzó a UEFA a cambiar varias de las normas relativas al cupo de la contratación de jugadores comunitarios. El belga Jean-Marc Bosman era un modesto futbolista del RFC Liégeois al que su club le impedía recalar en el Dunkerke francés. Ello hizo que instara la nulidad de la normativa sobre traspasos en el fútbol europeo, al argumentar que la misma entraba en colisión con lo dispuesto en el Tratado constitutivo de la CEE, relativo a la libre circulación de personas, servicios y capitales. Bosman adujo que se le dificultaba el libre acceso al mercado de trabajo y la igualdad de condiciones respecto a otros ciudadanos de países miembros. El Tribunal falló a su favor y ello generó un nuevo marco en el fútbol europeo.

comunicaciones de la Comisión Europea, las resoluciones del Parlamento Europeo y las declaraciones políticas de los Estados miembros. Asimismo, las Declaraciones de Ámsterdam y de Niza, de 1997 y 2000, subrayaron el papel social del fútbol, buscando la interacción con UEFA en temas como la protección de las minorías, el juego limpio financiero, las apuestas deportivas o las retransmisiones. Muchos de ellos, como hemos visto, están siendo tratados por el órgano rector del fútbol europeo, pero también por la propia Unión Europea, que ha dictado normas al respecto³⁰⁰. En 1992, la Unión Europea aprobó un Código de Ética Deportiva con el fin de que los Estados miembros y sus respectivas Federaciones tuvieran un referente a fin de extrapolar los conceptos del gobierno corporativo al ámbito deportivo. Además, UEFA es miembro del *Enlarged Partial Agreement on Sport* (EPAS) del Consejo de Europa, que es una plataforma que busca fortalecer el intercambio entre organizaciones deportivas y gobiernos nacionales, así como promocionar el buen gobierno en el deporte, comprendiendo aspectos tales como la propiedad, el control y la gestión de los clubes, cuestiones normativas relativas al sistema de licencias de clubes, el sistema de traspasos de jugadores, la regulación de los agentes de los jugadores y los controles de costes salariales o cuestiones de gobierno corporativo para las mismas autoridades futbolísticas.

En 2011, dos hitos institucionales supusieron un respaldo para el Reglamento de Juego Limpio Financiero de UEFA. Por un lado, la Comunicación sobre el Deporte de la Comisión europea y, por otro, el Informe sobre el Deporte – llamado “Informe Fisas” en honor a su autor, el español Santiago Fisas – del Parlamento Europeo. Una de las singularidades del deporte como espacio de desarrollo de la

³⁰⁰ Por ejemplo, Directivas del Consejo de Europa sobre amaños de partidos.

responsabilidad social tiene que ver con las reglas del juego limpio o *fair play*, visto como igualdad de oportunidades tanto en lo meramente deportivo, como en todo lo que rodea al deporte, en su aspecto negocial. Por este motivo, UEFA quiso bautizar al control efectuado bajo el nombre de *fair play* financiero.

Así pues, vemos que pese a no establecer normas concretas sobre gobernanza o responsabilidad social, sino normas de carácter *soft law*, desde instancias europeas la preocupación por estos temas es máxima, dada la relevancia de los mismos para los ciudadanos de la Unión.

Además, UEFA ha creado la Comisión de Seguridad e Integridad, además de incorporar un inspector de ética y disciplina y ha implementado su propio canal de denuncias.

3. ECA. La Asociación de Clubes Europeos está muy orientada en el negocio, aunque en su web refleja ciertos elementos de responsabilidad social,, sobre todo en materia de gobiernos corporativo. Al margen de estos problemas relacionados directamente con la gobernanza, la ECA también ha generado acciones de responsabilidad social. Así, en 2011 publicó su primer Informe de Responsabilidad Social y de la Comunidad, cuyo objetivo era mostrar la acción beneficiosa de los clubes de fútbol en este ámbito y el importante papel que el deporte desempeña en la sociedad.

C. Principales políticas de responsabilidad social llevadas a cabo en el fútbol español: en especial, los clubes

1. CSD. Desde el propio Consejo Superior de Deportes, se han fomentado acciones de responsabilidad social que, aunque son

genéricas, afectan también al fútbol, tales como el Plan Integral para la Actividad Física y el Deporte³⁰¹, la llamada Carta Verde del Deporte³⁰², la campaña Deporte para el desarrollo y la paz, la prevención de la violencia, el racismo y la xenofobia en el deporte o la preocupación por el deporte adaptado.

Dentro de sus competencias, y en lo que a nuestra investigación interesa, se le atribuyen, entre otras, la concesión de las subvenciones económicas que procedan a las Federaciones Deportivas y demás Entidades y Asociaciones Deportivas, inspeccionando y comprobando la adecuación de las mismas al cumplimiento de los fines previstos en la presente Ley, la coordinación con diferentes instituciones del reparto de fondos públicos, el control de la adquisición o enajenación de participaciones significativas en su accionariado, la autorización de la inscripción de las Federaciones Deportivas Españolas en las correspondientes Federaciones Deportivas de carácter internacional y, en lo que a la sostenibilidad medioambiental se refiere, la colaboración con otros organismos públicos con competencias en ello y con las Federaciones en la citada materia así como en defensa de la naturaleza.

En lo que respecta al tema del gobierno corporativo, y aunque carezca de valor normativo, cabe apuntar que el CSD desarrolló el Código de Buen Gobierno de las Federaciones Deportivas

³⁰¹ Con el fin de impulsar el acceso universal a una práctica deportiva de calidad para el conjunto de la población, el CSD puso en marcha este Plan basado en cuatro principios fundamentales relacionados con la salud, la educación, la igualdad de género y la cohesión social.

³⁰² La Carta Verde del Deporte Español es una iniciativa ligada a los criterios de sostenibilidad ambiental que deben regir en las actividades deportivas.

Españolas³⁰³, aprobado por Resolución de la Presidencia de dicho organismo en fecha 18 de octubre de 2004.

En dicho Código se recogieron diferentes prácticas de buen gobierno que afectaban, sobre todo, a la gestión y control de las transacciones económicas - gastos, ingresos e inversiones - que se efectúen, con independencia de que sean financiadas o no con subvenciones públicas. Se trataba de meras recomendaciones - *soft law* -, dejando a la libre iniciativa de las Federaciones su adopción o no, pero con el "estímulo" de constituir un baremo a la hora de distribuir el importe de las subvenciones gestionadas por el Consejo.

En cuanto a su ámbito subjetivo, además de las Federaciones Deportivas Españolas, el Código podía ser adoptado y adaptado a cualquier entidad deportiva que percibiera subvenciones procedentes de los fondos gestionados por el CSD. La mayoría de Federaciones Deportivas españolas implementaron estas prácticas, desarrollando algunas de ellas su propio Código.

Como prácticas específicas de buen gobierno, se señalaban diferentes obligaciones para los órganos de dichas instituciones - Junta Directiva, Secretario de la Junta y Comité de Auditoría y Control -, así como normas concretas sobre retribuciones, manual de procedimientos, relaciones con terceros y todo ello presidido por criterios de ética y transparencia.

Actualmente, el CSD, dentro de sus propias competencias y dada la preocupación social suscitada por el importante nivel de

³⁰³ Consejo Superior de Deportes (2004), Código de Buen Gobierno de las Federaciones Deportivas CSD. Disponible en: <http://www.csd.gob.es/csd/estaticos/asoc-fed/codigo-de-buen-gobierno.pdf> (último acceso marzo de 2019).

endeudamiento que han adquirido los clubes de fútbol y las SAD sobre todo con determinados organismos públicos – como la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o la Seguridad Social -, se ha erigido en impulsor de determinadas iniciativas cuyo objetivo es reducir en lo posible dicha deuda y que aquellas entidades cumplan con las obligaciones contraídas. Ejemplo de ello lo constituye el Protocolo firmado en abril de 2012 entre el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, la Liga Nacional de Fútbol Profesional y el propio CSD o el recientemente aprobado Reglamento de Control Económico que, como decimos con un cariz eminentemente económico, se enmarcan dentro de las normas de buen gobierno. En el mismo sentido, se ha posicionado favorablemente respecto a las normas de Juego Limpio Financiero de UEFA, en el sentido de comprometerse con el mismo a efectos de buscar la excelencia de la gestión en el ámbito deportivo. Ello da idea de la preocupación existente en ámbito de la Administración pública por una actividad cuya trascendencia social y económica es enorme y en la que se busca el rigor financiero y el control económico presupuestario.

El Reglamento de Control Económico ha ido evolucionando y ha cuatriplicado sus artículos, que actualmente son más de cien. Esta ampliación refleja la sofisticación de esta norma, en aras de una mejor gestión y profesionalización de las estructuras de los clubes para consolidar la cultura de cumplimiento y control financiero.

2. RFEF. Consciente de la importancia y repercusión del fútbol en la sociedad, la Real Federación Española de Fútbol se posiciona de forma proactiva en estrategias puntuales de responsabilidad social, ya sea a propia iniciativa o colaborando en las implementadas por instituciones públicas o por sus patrocinadores y socios comerciales. Muchas de ellas están orientadas al desarrollo sostenible o a prácticas

puramente sociales³⁰⁴, aunque no cuenta con un departamento propio en la materia ni con una Memoria anual.

En cuanto al gobierno corporativo, existen referencias genéricas en sus Estatutos, que se ocupan de derechos básicos de los miembros de la organización federativa – como tomar parte en las deliberaciones, ejercer su derecho al voto o conocer el contenido de las actas de las sesiones del órgano al cual pertenecen -, así como obligaciones – deber de lealtad e integridad, no aceptar o entregar dádivas ni beneficios que puedan ser considerados excesivos o que afecten a intereses creados a futuro en las decisiones federativas o no participar, directa o indirectamente, en apuestas deportivas o actividades similares, relacionadas con las competiciones organizadas por la Federación y no tener interés económico directo o indirecto alguno en las mismas.

En la toma de conciencia de la relevancia del fútbol como motor social de carácter transversal y en la suya propia como organismo de fomento de la integridad, la reputación y los valores positivos asociados al mismo, la RFEF ha hecho en los últimos años grandes avances en la implantación de la responsabilidad social. Así, en 2015 aprobó el Código Ético que define los valores esenciales de comportamiento y conducta en el seno de la Federación. El Comité Jurisdiccional de la RFEF, es el órgano que asume las funciones de aplicar el Código Ético, a través de una sección específica, especializada en la materia, la llamada Sección de Ética del Comité Jurisdiccional, cuyos componentes son completamente independientes de la RFEF.

³⁰⁴ Participación en la campaña llevada a cabo por RENFE “Un tren de valores”, cuyo objetivo era luchar contra la drogadicción o en la campaña institucional “Ahorra Energía”.

Por su parte, en 2019, RFEF ha creado su Comité de Responsabilidad Social Corporativa, de carácter consultivo y asesor, a fin de desarrollar iniciativas en esa materia, fomentar las buenas prácticas basadas en la ética y la transparencia y el buen gobierno corporativo, la comunicación responsable, promover estrategias de igualdad, diversidad y no discriminación, la sostenibilidad medioambiental, apostar por una sociedad inclusiva e integradora a través del deporte y posicionarse de manera proactiva para con los ODS y la Agenda a 2030, así como apoyar la agenda española de cooperación internacional a través del fútbol como mejor enseñanza de la “marca España”³⁰⁵.

Entre las primeras iniciativas que se han puesto en marcha, destaca la implantación de un Programa de Integridad Global con acciones concretas para garantizar el *fair play* y potenciar los valores sociales del fútbol. Este programa pretende actuar en todas las categorías, modalidades y estamentos del fútbol en nuestro país y abarca desde medidas de prevención, formación o seguimiento de las competiciones y partidos, hasta la denuncia o sanción de las actuaciones contrarias a este propósito. El objetivo principal es proteger los valores del fútbol y hacer que este deporte crezca de acuerdo a los mismos, eliminar la violencia de los campos así como cualquier tipo de discriminación, fomentar los hábitos de vida saludable de los futbolistas, así como la lucha contra el dopaje, y garantizar la limpieza de todas las competiciones futbolísticas, para evitar los amaños y las apuestas deportivas ilegales.

³⁰⁵ La “marca España” constituye una política de Estado cuyo objetivo es mejorar la imagen de España en el extranjero. Véase a este respecto el Real Decreto 998/2012, de 28 de junio, por el que se crea el Alto Comisionado del Gobierno para la Marca España.

La RFEF ha tomado consciencia de que el fútbol es un fenómeno social de carácter transversal y pretende convertirse en referencia en la protección de la integridad en este deporte, en colaboración con FIFA y UEFA. Para ello, se desarrollarán acciones como la lucha contra la violencia y la garantía de seguridad de espectadores y participantes en los eventos futbolísticos, con especial atención a los árbitros, entrenadores y, de modo particular, el fútbol femenino, proteger la limpieza de las competiciones, prevenir y luchar contra los amaños de los partidos y las apuestas ilegales, a través de la formación en primer término y llegado el caso mediante la denuncia, previa investigación (se pondrá en marcha un canal de denuncias y comunicación confidencial), desterrar el dopaje y fomentar los hábitos de vida saludables. Asimismo, se trabajará la concienciación, prevención y educación a través de cursos a todos los actores en este ámbito (jugadores, árbitros, clubes, técnicos) y se creará además una Escuela de Padres, "Padres a la banda", para que sean los principales prescriptores de las nuevas prácticas deportivas. Todas estas medidas se complementarán con un seguimiento y monitorización de las competiciones, así como de los mercados de apuestas. Además, se elaborará un mapa de concentración de incidentes violentos para su posterior tratamiento. El trabajo desarrollado en la RFEF estará coordinado con Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, instituciones, organizaciones y empresas de ámbito nacional e internacional. Las acciones previstas en este plan de la RFEF serán implementadas en cascada en las distintas federaciones territoriales, en aras de lograr el objetivo previsto.

3. AFE. La Asociación de Futbolistas Españoles se posiciona en la línea de la responsabilidad social resaltando entre sus valores los de transparencia, compromiso y unión. Respecto a acciones concretas de responsabilidad social desarrolla de forma directa actividades relacionadas con este tema, sobre todo dentro del marco

sociolaboral³⁰⁶. Además, colabora en las iniciativas responsables llevadas a cabo por otras instituciones tanto del ámbito futbolístico³⁰⁷ como extrafutbolístico³⁰⁸.

4. LaLiga. LaLiga ha concedido gran importancia a los temas de responsabilidad social, visión amplia que integra tanto el buen gobierno, como los aspectos sociales y medioambientales.

En lo social, la patronal desarrolla sus acciones socialmente responsables a través de su Fundación. Dichas actividades, que incluyen lo cultural, formativo³⁰⁹, social³¹⁰ y deportivo³¹¹, se publican

³⁰⁶ Programas específicos de reintegración de futbolistas profesionales que, por distintos motivos, han quedado fuera del mercado profesional, fomentando el aumento de autoestima y motivación, la formación y asesoramiento o la mejora de relaciones sociales.

³⁰⁷ Participación en 2010 en el *Simposium* de RSC, organizado por la Federación Internacional de Futbolistas Profesionales y por el sindicato de futbolistas ingleses - *Professional Football Association*, en la que se trataron aspectos como la responsabilidad social educativa de los futbolistas, basándose sobre todo en los trabajos a realizar para la comunidad, la labor de los futbolistas y sus sindicatos al respecto a la educación para los jóvenes y también para la reinserción social de los propios futbolistas una vez finalizada su carrera, la lucha contra el racismo y las buenas causas internacionales.

³⁰⁸ Colaboración con el Consejo General de Colegios Oficiales de Médicos de España para prevenir casos como la muerte súbita o en el Programa educativo de UNICEF "Enrédate" en las escuelas de primaria de toda España, con el objetivo de introducir los valores del deporte y de la nutrición saludable.

³⁰⁹ Participación en diversos Seminarios Internacionales, como el de Control Económico en el fútbol profesional o el de Violencia en el fútbol iberoamericano y europeo, o colaboración en actividades de responsabilidad social, como la Conferencia sobre "Inclusión Social, Mejores Prácticas y Educación en el Fútbol Español" organizada por FARE, uno de los socios en materia de responsabilidad social de UEFA.

³¹⁰ Resaltar el Acuerdo de Colaboración alcanzado con la FAO (Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación) y la EPFL (Agrupación de

en la Memoria anual de la LaLiga. En suma, se trata de utilizar el enorme potencial del fútbol como transmisor de valores y canal de transformación social. Además, LaLiga quiere poner en valor todo lo que se está haciendo del fútbol español en lo que respecta a la responsabilidad social y, para ello, ha puesto en marcha un mapa para evaluar y dar visibilidad a la misma, a la vez que demuestra la correlación positiva entre la inversión en responsabilidad social y un mejor impacto sobre los datos económicos de los clubes y su legitimación social. Relacionado con lo anterior, LaLiga ha desarrollado su propio enfoque de responsabilidad social mediante el proyecto "Fair Play Social", cuya finalidad es agregar valor al fútbol profesional aplicando políticas socialmente responsables y dotar de mayor prestigio y reputación al sector, ya que incide en la gobernanza institucional como necesario punto de partida³¹². En el documento "El mapa de la responsabilidad social del fútbol profesional español", (Fundación del Fútbol Profesional, 2017) se agruparon todas estas acciones en cuatro dimensiones que, a su vez, producían una serie de impactos. Así, se distinguió la dimensión física, por el beneficio de las condiciones físicas y para la salud; la social, por incidir en la mejora de la socialización y las relaciones

Ligas Europeas de Fútbol Profesional), para promover anualmente la campaña conjunta "El Fútbol Profesional contra el hambre" o la participación en el partido solidario anual "*Champions for Africa*", organizado por UNICEF y la Fundación Kanouté y en el que los fondos recaudados son destinados a la escolarización de más de 80.000 niños, a través de la iniciativa Escuelas para África.

³¹¹ Promoción del fútbol base a través de la participación en torneos u organización de Campus.

³¹² Responsabilidad Social *In-Home*: asociado directamente al Fair Play Social, esta metodología implica una serie de visitas por parte de los responsables de LaLiga a los clubes para valorar y diagnosticar su grado de desempeño respecto a la responsabilidad social.

comunitarias³¹³; la motivacional o funcional, al considerar el deporte como instrumento de inclusión social³¹⁴ de los grupos vulnerables y contribución a la creación de empleo y al crecimiento económico; y comunitaria, al entender que el fútbol puede aportar prestigio a la imagen internacional de la “marca España” y atraer a aficionados de todo el mundo impulsando el turismo³¹⁵.

En lo relativo a la buena gobernanza, existe una clara apuesta de LaLiga por la misma³¹⁶, en aras de cumplir los estándares de transparencia exigidos en una actividad de tanto impacto socioeconómico³¹⁷. Como filtro para afiliarse a la misma y, por tanto, poder competir, LaLiga exige que se implanten modelos de sistemas de cumplimiento en los clubes, a fin de aumentar la credibilidad del sector. Decir también que la Memoria anual recoge los diferentes aspectos del Informe de Buen Gobierno de la institución, relacionándolo con el control económico que se impuso a los clubes

³¹³ Programas como LaLiga Experience fomentan las relaciones entre los aficionados.

³¹⁴ Un ejemplo de ello es LaLiga Genuine, que pretende normalizar la práctica del fútbol en el colectivo de discapacitados intelectuales y fomentar el compromiso del fútbol profesional con este proyecto, de manera que los clubes de LaLiga cuenten con su equipo Genuine.

³¹⁵ LaLiga trabaja en programas como LaLiga Cities, que muestra la cultura y gastronomía de las ciudades españolas donde se juega la Liga Santander y permite al aficionado conocerlas.

³¹⁶ El ranking más prestigioso sobre el desempeño en responsabilidad social y buen gobierno de las distintas ligas de fútbol del mundo, *Responsiball*, sitúa a la competición española en segundo lugar, tras la danesa, en lo que respecta a gobernanza, siendo su puesto global el sexto sobre un total de veinticinco competiciones. Por contra, LaLiga debe mejorar su desempeño social y medioambiental. Disponible en: <http://responsiball.org/ranking/>

³¹⁷ El fútbol supone el 1,37% del PIB y da trabajo a unas 185.000 personas. <https://files.laliga.es/201902/28181426impacto-econ--mico--fiscal-y-social-del-f--tbol-pr.pdf>

para fomentar el gasto responsable. Asimismo, como reflejo de su preocupación por la limpieza del deporte, LaLiga colabora con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado a fin de detectar cualquier intento de adulteración fraudulenta de la competición³¹⁸, para lo cual también cuenta con su propio canal de denuncias.

En relación con lo que acabamos de exponer, y dentro de las políticas de responsabilidad social auspiciadas por LaLiga, expondremos lo relativo a la implementación de órganos de cumplimiento en los clubes españoles y a las normas antiblanqueo en relación con el fútbol.

a) Los programas de cumplimiento en los clubes del fútbol español

a') Introducción y estado de la cuestión. Si partimos del silogismo de la aplicación de las exigencias sobre responsabilidad social a los clubes al considerar a estos al mismo nivel que las empresas, debemos concluir de la misma manera que dichas entidades también deben implementar en sus estructuras la figura de los oficiales de cumplimiento.

Como hemos comprobado, en 2015 España se alineó con los países anglosajones en orden a las pautas de corrupción de las personas jurídicas, al determinarse qué era lo que debía hacer una entidad para no ser jurídicamente responsable. La respuesta del

³¹⁸ La detección de alertas se realiza a través del software "Tyche", gracias al cual se han abierto varias investigaciones que han conllevado denuncias y la personación de LaLiga en diferentes causas judiciales. Esto se complementa con acciones de prevención, como los talleres de integridad que imparten los profesionales de LaLiga.

ordenamiento jurídico no fue otra que ejercer un control, implantando el *compliance* que aportara una mayor seguridad jurídica.

Como hemos podido observar a lo largo del trabajo, el mundo del fútbol constituye un terreno idóneo para la comisión de actividades delictivas, tanto a nivel individual como de persona jurídica. Las recientes investigaciones por amaño de partidos en el marco de la "Operación Oikos", la condena por fraude fiscal al Fútbol Club Barcelona por el "caso Neymar" o la financiación delictiva del Club Atlético de Madrid, SAD en relación al "caso camisetas"³¹⁹, son un claro ejemplo de que la corrupción en el deporte rey es una realidad que convive, en su condición de cara negativa, con los sentimientos de alegría y casi de inocencia que el balompié suscita entre los aficionados. Es la dualidad de quien ve este deporte como un negocio y quien lo vive como una pasión.

Hasta 2010, en todos estos casos se aplicaba la conocida "teoría del levantamiento del velo", que intentaba determinar las personas físicas que eran responsables de las actuaciones delictivas, puesto que la responsabilidad penal no alcanzaba a la persona jurídica que, a lo sumo, sólo podía ser considerada como responsable civil subsidiaria o, en el peor de los casos, sufrir alguna de las consecuencias accesorias enunciadas en el artículo 129 del Código Penal. Sin embargo, tras la incorporación de la responsabilidad penal

³¹⁹ Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga, Sección 2ª, 113/2000, de 10 de octubre (ECLI:ES:APMA:2000:3965), confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 537/2002, de 5 de abril (ECLI:ES:TS:2002:2436). La causa comenzó por el supuesto desvío de fondos del Ayuntamiento de Marbella al Atlético de Madrid, contra el por entonces Alcalde de la ciudad malagueña y Presidente del club colchonero Jesús Gil, finalizando con la condena a este último a veintiocho años de inhabilitación y seis meses de arresto, con la responsabilidad subsidiaria de la entidad rojiblanca.

de las personas jurídicas en el artículo 31 bis del Código Penal, la situación cambió, pudiendo responder penalmente el propio club, con lo que estas conductas comenzaron a ser perseguidas y castigadas con mayor rigor³²⁰. Así, la responsabilidad penal de las personas jurídicas introducida por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, tenía como propósito que las entidades corporativas, también las deportivas, implantasen mecanismos para impedir la realización de hechos delictivos en su provecho, tanto por sus representantes, directivos y administradores, como por el resto de sus empleados jerárquicamente sometidos a aquéllos.

Posteriormente, la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, disipó cualquier duda de que la adopción de medidas de prevención verdaderamente eficaces y en los términos legalmente previstos - a través de programas de *corporate compliance*, expresivos del compromiso empresarial con una cultura de cumplimiento -, permitía eximir de responsabilidad penal a la entidad si, pese a la implementación de un modelo de organización preventivo eficaz, cualquiera de las personas físicas integradas en la misma realizaba un hecho delictivo eludiendo fraudulentamente los mecanismos de prevención.

Cabe decir que en un club de fútbol, el modelo de *compliance* penal trasciende y se adentra en el campo societario, fiscal o administrativo. El elenco de delitos en que se pueden ver implicados estas entidades es amplio y constituye una suerte de *numerus apertus* en el que la casuística es amplia, ya que abarca desde los delitos societarios más comunes en el ámbito de las entidades deportivas, como los de corrupción privada - amaños o adulteración

³²⁰ Cfr. J.M. PALMA HERRERA Y R. AGUILERA GORDILLO, *Compliance y responsabilidad penal corporativa*, Aranzadi, Pamplona, 2017, págs.. 32-33.

de resultados -, delitos fiscales, como los relacionados con el blanqueo, delitos contra los derechos de los ciudadanos extranjeros o falsedad documental³²¹ o los cometidos contra el honor, la libertad o la intimidad sexual. Además, el Reglamento Europeo de Protección de Datos ha tenido su influjo en el mundo del deporte, por lo que los clubes deberán prever riesgos relacionados con el mismo, como las cesiones de datos, tanto personales como relacionados con la salud o el dopaje, el uso de la imagen de los deportistas o el tratamiento de datos de menores de edad.

Como veremos, LaLiga estableció como fecha límite el 1 de julio de 2016 para que los clubes adscritos a sus competiciones dispusieran de un programa de cumplimiento penal interno a efectos de poder participar en ellas. Los primeros en implantar un programa de estas características fueron el Fútbol Club Barcelona, el Atlético de Madrid, el Deportivo de la Coruña y el Real Betis. En el ámbito federativo, la Federación Catalana de Fútbol fue pionera en este tema.

Con un programa de cumplimiento que detectara todos los posibles riesgos, no solamente la responsabilidad penal, (*vgr.* caso Abidal³²²), se mejoraría la gobernanza de estas entidades. Por eso, el modelo penal trasciende en un club de fútbol y podemos hablar también de

³²¹ Por ejemplo, los casos en los que el Real Madrid se ha visto involucrado por los pasaportes falsos de jugadores de su sección de baloncesto.

³²² La importancia de la implementación de un buen programa de cumplimiento que cubra todo tipo de riesgos se aprecia en el llamado "caso Abidal", por el cual el Fútbol Club Barcelona se ha visto inmerso en un delito por tráfico de órganos que, a buen seguro nunca hubiera estado entre sus riesgos apriorísticos. https://www.elconfidencial.com/espana/2018-07-17/cronologia-del-caso-abidal-todo-lo-que-se-sabe-del-polemico-trasplante-de-higado_1589224/

un *compliance* fiscal, administrativo, o societario³²³. El cumplimiento normativo consiste, pues, en establecer las políticas y procedimientos adecuados para garantizar que una organización, incluyendo a todos sus miembros, directos o indirectos, observen el marco normativo aplicable, entendido desde un punto de vista amplio, esto es, no sólo leyes y reglamentos, sino también las políticas internas o códigos éticos.

b´) Configuración de los programas de cumplimiento como instrumentos de exención de la responsabilidad penal de los clubes de fútbol. Vistos los principales riesgos a los que se enfrentan los clubes de fútbol, analizaremos a continuación los instrumentos de que disponen estas entidades para prevenir, detectar y reaccionar frente a los posibles incumplimientos penales que puedan llegar a producirse en su seno, esto es, los denominados programas de cumplimiento penal.

El artículo 31 *bis*, 2 del Código Penal concede una exención de responsabilidad penal a la persona jurídica que demuestre la implantación de este tipo de programas. Por tanto, la puesta en marcha de estos procedimientos puede resultar de capital importancia para un club, ya que en última instancia atenuará o, en su caso, exonerará su responsabilidad. Por este motivo, el modelo implantado deberá ser eficaz y, para ello, han de cumplirse ciertos requisitos, entre los que, *ex artículo 31 bis 5 del Código Penal*, destacan:

³²³ Cfr. J. NAVARRO (DTOR.), R. MONTANER (COORD.), M. CAELLAS., A. CURERO, A. NÚÑEZ Y B. GOENA, *El compliance officer...*, cit., pág. 17. Los autores mantienen que se debe diferenciar el *compliance* penal, que hace referencia a las medidas y controles de prevención de riesgos de carácter penal, de otros programas de cumplimiento que puedan afectar a la cultura organizativa y a las medidas de control y prevención de riesgos en una empresa.

- 1- La identificación de las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos. Se trata de una condición que determina la eficacia del modelo, puesto que si no se conocen los riesgos a los que puede exponerse el club, difícilmente podrán prevenirse. El arco que ampara esos riesgos es muy amplio, ya que van desde los inherentes al sector hasta los relacionados con el ámbito territorial en el que la entidad actúa, lo que en el caso del fútbol es muy extenso. La identificación comporta un exhaustivo trabajo a nivel organizativo, interno como externo, que se llevará a cabo utilizando medios documentales y personales. Los encargados de elaborar ese mapeo presentarán sus conclusiones al órgano de administración para que éste visualice los principales riesgos así como los impactos jurídicos, económicos, deportivos o reputacionales que llevan añadidos, y ello permita detallar las áreas prioritarias sobre las que actuar.
- 2- Establecimiento de protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos. Para ello, resulta recomendable elaborar un código ético, como base sobre la que se sustentan el resto de procedimientos, que incluirá además las contingencias que se pretenden prevenir. Este instrumento se completará con la instauración de protocolos que garanticen estándares éticos en relación a aspectos concretos (pej. protocolo anticorrupción que se oriente a imponer límites en la aceptación de obsequios, invitaciones o la regulación de los conflictos de interés).
- 3- La disposición de ciertos controles para asegurar la efectividad del programa, como la asignación de recursos suficientes. Asimismo, se implantarán controles financieros sobre las entradas y salidas de activos del club, instaurando medidas como el establecimiento de una matriz de firmas para autorizar

- determinadas operaciones, lo que implica la estrecha colaboración con los departamentos financiero y de auditoría.
- 4- La imposición de la obligación de informar sobre posibles riesgos, vulneraciones e incumplimientos que se hayan cometido, se estén cometiendo o se tenga la sospecha de que pueden llegar a producirse a la persona u órgano de cumplimiento. El medio adecuado es el canal de denuncias, que deberá ser de fácil uso y acceso, así como garante del anonimato y de la ausencia de represalias que victimicen al delator.
 - 5- El establecimiento de un sistema disciplinario que sancione el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo. Las sanciones deberán amoldarse a lo dispuesto en el convenio colectivo que sea de aplicación, sin perjuicio de las posibles acciones judiciales, civiles o penales, que se reserve la entidad.
 - 6- La monitorización y verificación periódica del modelo, con el fin de asegurar la eficacia de los controles implementados mediante un seguimiento permanente.

c´) Implantación de los programas de cumplimiento en los clubes. Una vez elaborado el mapa de riesgos y el manual de cumplimiento, se inicia la fase de instauración del modelo. En consonancia con el llamado principio de especialidad, mencionado en la Circular FGE 1/2016 que, recordemos, se completaba con una anterior de 2011, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la reforma del Código Penal, los programas de cumplimiento han de estar completamente adaptados a las particularidades y circunstancias de cada club. Sin embargo, a pesar de las características propias que deben presentar dichos modelos, y a la vista de los requisitos exigidos por la legislación penal, cabe afirmar que el proceso de creación de un programa de cumplimiento

comprende dos fases: una previa y otra posterior o de elaboración propiamente dicha.

1ª La fase previa antecede, como su propio nombre indica, a la elaboración del programa en sí. Además, incluye la realización de diversas actuaciones, como el compromiso real que debe adquirir y expresar el club en materia de cumplimiento, la elaboración de un código ético y la creación de un órgano de cumplimiento.

- Los programas de cumplimiento constituyen el corolario de la existencia de una cultura de cumplimiento en el seno del club, ya que no sólo tienen por objeto evitar la sanción penal, sino promover una verdadera cultura ética empresarial y, como primer paso para la adquisición de la misma, el órgano de administración y los principales ejecutivos deberán mostrar de forma contundente su compromiso y respeto a la legislación vigente, así como una voluntad favorable al cumplimiento y el rechazo a cualquier tipo de conducta ilícita, tanto propia como de terceros. Cualquier programa que aspire a ser eficaz depende del inequívoco compromiso y apoyo de la alta dirección, cuya implicación es clave para trasladar una cultura de cumplimiento al resto de la compañía. Por el contrario, su hostilidad hacia el modelo, la ambigüedad, los mensajes equívocos o la indiferencia ante su implementación, traslada la idea de que el incumplimiento es sólo un riesgo que puede valer la pena para conseguir un mayor beneficio económico. Por tanto, la responsabilidad de la sociedad no puede ser la misma si el delito lo comete uno de sus administradores o un alto directivo que si lo comete un empleado. La involucración del Consejo de Administración fomentará la generación de un clima ético desde la cúspide para que se extienda después a todo el

entramado organizacional³²⁴. Su función no termina, sin embargo, con el acto formal de aprobación del programa, sino que debe ser activa, constante y visible, de forma que de ese reconocimiento se derivarán las políticas de cumplimiento de la institución.

- Como decimos, el club debe mostrar una fuerte determinación a favor del cumplimiento y la plasmación de la misma se hace por escrito, en el llamado código ético, que se define como la norma a través de la cual se expresa y estructura su sistema de conducta, así como los objetivos que la entidad persigue a través de sus políticas y líneas generales de actuación. El código de conducta de cualquier club de fútbol debe, por tanto, expresar esa voluntad cumplidora y respetuosa con la legislación, rechazando toda conducta ilícita y asumiendo un compromiso activo para evitar que este tipo de hechos tengan lugar en el club mismo o en su entorno deportivo.
- Una vez expresada esa voluntad de cumplimiento, el club debe hacerla efectiva y, para ello, lo primero que tendrá que hacer será destinar recursos financieros para la ejecución de dichas políticas. Con este presupuesto, el club se dotará de una infraestructura de cumplimiento acorde con esa voluntad, debiendo instaurar, en primer lugar, un órgano a tal fin en un momento previo al inicio de gestación del programa, y ello dado que a fines de cumplimiento y prevención resulta recomendable que los integrantes del mismo participen junto con los altos

³²⁴ Es lo que se conoce con la expresión anglosajona "*tone at the top*", o "tono en la cúpula", en su traducción al castellano. Este concepto surgió en el ámbito de las firmas de auditoría y hacía referencia a la actitud del liderazgo superior de una organización hacia los controles financieros internos. Se popularizó a raíz de una serie de escándalos de contabilidad empresarial y adquirió mayor énfasis en 2002 con la Ley Sarbanes-Oxley. Actualmente se utiliza para describir la cultura corporativa general establecida por los órganos rectores de una organización.

órganos de la sociedad en la creación, diseño e implementación del programa que pasará a regir en la entidad. El citado órgano podrá ser unipersonal o colegiado y, en todo caso, deberá estar formado por profesionales especializados del mundo del Derecho, la Economía y la Ética. El órgano de cumplimiento debe disponer de poderes autónomos de iniciativa y control que le otorguen la suficiente autoridad.

2ª La fase de elaboración del programa se inicia una vez que el club ha procedido a la creación del órgano de cumplimiento y ha completado las demás actuaciones a las que hemos aludido. A su vez, comprende los siguientes aspectos:

- La primera gran fase de gestación del programa de cumplimiento ha de consistir en la detección, identificación y análisis de la totalidad de los riesgos que acechan al club.
- A continuación, se elabora un informe de riesgos jurídico-penales que expondrá toda la información sobre riesgos que ha sido obtenida tras el análisis. Este informe deberá contener, además, una serie de conclusiones y propuestas a partir de las cuales se pueda proceder a la mejora del modelo.
- Con toda la información contenida en el informe, el club deberá proceder al diseño de protocolos de actuación, controles y medidas de prevención a fin de evitar que los riesgos identificados se materialicen y pueda derivarse responsabilidad a la entidad. Para ello, habrá de determinar el conjunto de actuaciones cuya práctica debe resultar prohibida por el potencial riesgo que entrañan, concretándose asimismo las correctas pautas de actuación en cada caso y las medidas que han de llevarse a cabo a fin de prevenirlas.
- Tras esto, y con el fin de dotar de capacidad de reacción al programa, resulta necesario establecer un sistema de sanciones

para responder a los incumplimientos de los protocolos de actuación y los controles implementados. Dicho régimen distinguirá entre infracciones leves, graves o muy graves, asignando distintas consecuencias de naturaleza deportiva, económica o disciplinaria a cada una de ellas. Las actuaciones llevadas a cabo por la persona jurídica tras la comisión del delito también deben ser evaluadas, a fin de valorar la efectividad del modelo, así como el hecho de que la restitución, la reparación inmediata del daño, la colaboración activa con la investigación o la aportación al procedimiento de una investigación interna, sin perjuicio de su consideración como atenuantes, revelan indiciariamente el nivel de compromiso ético de la entidad y pueden permitir llegar a la exención de la pena. Decir también que, aunque cabe un beneficio indirecto de la persona jurídica, la responsabilidad corporativa no debe valorarse igual en los supuestos en los que la conducta criminal redunde principalmente en beneficio de la sociedad que en aquellos en que dicho beneficio resulta tangencial al perseguido por el delincuente. Se valorará de manera especial que los programas de cumplimiento establezcan altos estándares éticos en la contratación y promoción de directivos y empleados.

- La comisión de un delito no invalida automáticamente el programa de cumplimiento, pero sí puede quedar en entredicho a tenor de la gravedad de la conducta delictiva y su extensión en la corporación, el alto número de empleados implicados, la baja intensidad del fraude empleado para eludir el modelo o la frecuencia y duración de la actividad criminal.
- A fin de reforzar la eficacia del programa de cumplimiento y mantener un buen control del desarrollo y el funcionamiento del mismo, resulta oportuno que se proceda a la creación tanto de un canal de comunicaciones como de un canal de denuncias. El primero de ellos se encuentra destinado a que todos los

miembros del club puedan mantener un contacto directo con el órgano de cumplimiento, a fin de recabar información sobre cualquier extremo del modelo. Por su parte, el canal de denuncias es el mecanismo de carácter confidencial a través del cual los propios miembros del club pueden denunciar tanto los incumplimientos del programa como las posibles prácticas delictivas llevadas a cabo por parte de algún miembro, debiendo el club fomentar y promover su uso y, al mismo tiempo, pedir responsabilidad en su utilización por tratarse de una materia sensible. Con todo, en caso de que el órgano de cumplimiento del club reciba una denuncia a través del canal, deberá iniciarse una investigación interna para comprobar si los hechos denunciados están ocurriendo o ya se han consumado. La referida investigación deberá determinar si ha existido delito o no y, en caso de respuesta afirmativa, el órgano de cumplimiento deberá elaborar un informe que recoja todos los hechos y en el que, además, proponga al Consejo de Administración la aplicación de las sanciones que considere oportunas, atendiendo tanto a la entidad como a las características de lo sucedido.

- Por otra parte, para mantener la eficacia, la vigencia y la adecuación del programa de cumplimiento a la idiosincrasia del club, resulta necesario establecer un cronograma para su verificación y actualización.
- Una vez completadas las anteriores fases, deberá procederse a la redacción y publicación del programa de cumplimiento junto con el código de conducta, así como a su posterior comunicación a todos los miembros de la entidad, ya sea mediante la entrega del manual de cumplimiento o a través de otros medios, teniendo en cuenta que deberán aceptarlo expresamente. Además, habrá de publicarse en la página web y

en las redes sociales de la entidad, al objeto de otorgarle la máxima difusión.

- Asimismo, se procederá a una formación continua en el modelo, mediante la impartición de sesiones periódicas a todos los integrantes de la entidad.
- El último paso recomendado de todo este proceso es la obtención, por parte de un tercero externo e independiente, de la certificación del programa de cumplimiento. Esta verificación externa indicará que el programa incorpora todos los requisitos legalmente exigidos a fin de desplegar efectos eximentes de la responsabilidad penal del club en caso de comisión de delito y que se adapta adecuadamente a las características propias del mismo, asegurando de esta manera que la política de cumplimiento llevada a cabo resulta lo suficientemente diligente y ordenada.

d´) Diversas resoluciones en relación con la responsabilidad penal de las personas jurídicas y la figura del compliance en el fútbol. Lo novedoso de los programas de cumplimiento y las diversas interpretaciones a que ha dado lugar su aplicación, ha propiciado que comiencen a asomar diversos pronunciamientos contenidos en resoluciones judiciales sobre este tema.

Con independencia del debate doctrinal abierto en torno a si ha variado el concepto que históricamente se tenía de la jurisprudencia conforme a lo recogido en el artículo 1,6 del Código Civil, lo cierto es que podemos admitir, desde una interpretación amplia de la teoría sobre el recurso de casación, que la jurisprudencia puede surgir, no sólo del Tribunal Supremo, sino también de la postura reiterada de Tribunales inferiores, basándonos fundamentalmente en la existencia de muchas cuestiones que nunca van a llegar a aquél. Del mismo modo, debería superarse también la exigencia estricta de que la

jurisprudencia sólo emana de pronunciamientos determinantes del fallo y que aquella desaparece ante un cambio legal. Por un lado, habría jurisprudencia cuando hay un pronunciamiento claro del Tribunal del que surge sin duda un criterio llamado a ser estable, aunque por ejemplo ese criterio anticipe un cambio de doctrina o la confirmación de la misma tras una modificación normativa o aunque el Tribunal construya en su sentencia una doctrina completa sobre una cuestión más allá de las necesidades concretas planteadas por el caso a resolver. Igualmente, más aun en una época de motorización legislativa, la jurisprudencia no puede perder su valor por un mero cambio formal de la ley aplicable si los textos coinciden o es coincidente el propósito de la norma.

Sentado lo anterior, como hemos indicado, el cambio legislativo que supuso la introducción del artículo 31 bis del Código Penal hizo que surgieran casos de posible imputación de responsabilidad penal a los clubes de fútbol en su condición de personas jurídicas. Un ejemplo de ello fue el llamado "caso Osasuna"³²⁵, en el que la entidad navarra se

³²⁵ Cfr. A. GARCÍA HERRERA, "Prevenir la corrupción en la gestión de federaciones y clubes de fútbol: la eficacia de las prácticas de buen gobierno y del compliance penal", *Revista Internacional de Transparencia e Integridad*, Núm. 4 (mayo-agosto), 2017, págs. 9-10. El "caso Osasuna" se refiere a una causa abierta en un Juzgado de Instrucción de Pamplona, a consecuencia de la investigación de varios delitos de apropiación indebida, delitos societarios, falsedad en documento mercantil, falsificación de las cuentas anuales y corrupción deportiva por el supuesto amaño de partidos, en el que se vieron implicados varios directivos de la entidad. La existencia de un programa de cumplimiento y control interno en el club le exoneró, en un primer momento, de responsabilidad penal, lo que da idea de la importancia de los mecanismos de prevención (Auto del Juzgado de Instrucción nº 2 de Pamplona de 14 de febrero de 2017, ECLI:ES:JI:2017:9A). Resultó curioso, sin embargo, la existencia de reproche penal al club por un delito de defraudación tributaria ya que, pese a contar con mecanismos de prevención del delito – y ser los mismos suficientes en relación con el delito de corrupción deportiva – la

vio inmersa como persona jurídica, que comenzó con la investigación por el presunto amaño de partidos, tipificado en el artículo 286 bis 4 del Código Penal como delito de fraude deportivo y corrupción entre particulares, en la temporada 2013/2014, y derivó en la de otros presuntos delitos societarios, de apropiación indebida y falsedad documental cometidos por directivos y personal del club, como recogió el Auto dictado el 14 de febrero de 2017 por el Juzgado de Instrucción nº 2 de Pamplona, que decidió la no imputación del club como persona jurídica, al considerarlo víctima, y no autor, de los presuntos delitos cometidos por las personas físicas relacionadas con la entidad, manifestando que los modelos de prevención del delito que Osasuna tenía instaurados en esa fecha resultaban adecuados, pasando a desplegar todos sus efectos eximentes respecto de su responsabilidad penal.

Del mismo modo, pese a que el supuesto contemplado no estaba enfocado al mundo del fútbol, resulta obligado mencionar las Sentencias del Tribunal Supremo 154/2016, de 29 de febrero y 221/2016, de 16 de marzo, que sintetizaron el fundamento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas e iniciaron la línea interpretativa respecto a los presupuestos y las condiciones de atribución de responsabilidad penal a las mismas, en los términos enunciados por el artículo 31 *bis* del Código Penal.

Audiencia entendió por contra que no bastaban en relación con el delito fiscal por tener la persona jurídica la condición de obligado tributario y estar sujeto a conductas previsibles y exigibles (Auto de la Audiencia Provincial de Navarra, Sección 1ª, Sección 1ª, 102/2017, de 7 de marzo, ECLI:ES:APNA:2017:20A).

Respecto a la primera de ellas³²⁶, como es sabido, el Código Penal ha establecido un sistema de doble vía de imputación de la responsabilidad penal a la persona jurídica. La primera vía de imputación, prevista en la letra a) del artículo 31 *bis* 1, determina que el ente corporativo será responsable de aquellos delitos cometidos por quienes ostentan facultades de dirección, administración o representación, *"en nombre o por cuenta de la persona jurídica, y en su beneficio directo o indirecto"*. La segunda, prevista en la letra b) del precepto señalado, determina la responsabilidad penal de la entidad colectiva por los delitos cometidos, *"en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso"*. Pues bien, los números 2 y 4 del artículo 31 *bis* establecen dos modelos de exención de la responsabilidad penal de la entidad para cada una de las vías de imputación referidas, previendo en uno y otro supuesto exigencias en parte diferenciadas. En ambos casos, resulta ineludible la implantación, con carácter previo a la realización del hecho delictivo, de modelos de organización y gestión adecuados para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

³²⁶ Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 154/2016, de 29 de febrero (ECLI: ES:TS:2016:613) y 221/2016, de 16 de marzo (ECLI:ES:TS:2016:966), ambas sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo 154/2016, de 29 de febrero, para apreciar la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en primer lugar han de ser constatados los dos primeros requisitos previstos en el artículo 31 *bis*: que se haya cometido por parte de una persona física alguno de los delitos incluidos en el catálogo de infracciones susceptibles de generar responsabilidad penal para la persona jurídica, y que la referida persona física, autora material del delito, esté integrada en la entidad colectiva. En segundo lugar, afirma la citada resolución, es preciso determinar *"si el delito cometido por la persona física en el seno de aquélla ha sido posible, o facilitado, por la ausencia de una cultura de respeto al Derecho, como fuente de inspiración de la actuación de su estructura organizativa e independiente de la de cada una de las personas físicas que la integran, que habría de manifestarse en alguna clase de formas concretas de vigilancia y control del comportamiento de sus directivos y subordinados jerárquicos, tendentes a la evitación de la comisión por éstos de los delitos enumerados en el Libro II del Código Penal como posibles antecedentes de esa responsabilidad de la persona jurídica"*.

El debate más interesante que suscita la resolución comentada se refiere al papel que desempeña la existencia en el seno de la persona jurídica de adecuados mecanismos de vigilancia y control idóneos para impedir, o al menos prevenir, la comisión de delitos por parte de las personas físicas vinculadas a la corporación. Si bien la tesis mantenida en la Sentencia 154/2016 sostiene que la ausencia de mecanismos de prevención de delitos constituye un elemento integrado en la tipicidad objetiva, en el voto particular discrepante formulado por el Excmo. Sr. Conde-Pumpido Tourón se afirma que la adopción de instrumentos de prevención se configura como una causa de exención de la responsabilidad penal, siempre que concurren los presupuestos legales.

De acuerdo con el pronunciamiento mayoritario, es precisamente la ausencia de medidas de control eficaces para la evitación de la comisión de delitos *"el núcleo de la responsabilidad de la persona jurídica"*, y ello *"más allá de la eventual existencia de modelos de organización y gestión"* adecuados para prevenir o reducir de forma significativa el riesgo de su comisión (los denominados modelos de cumplimiento), que bajo ciertos presupuestos legalmente previstos podrían dar lugar a la exención de responsabilidad penal del ente colectivo, o a la atenuación de la pena cuando dichos presupuestos sólo se justificaren parcialmente. Dicho núcleo de la responsabilidad de la persona jurídica no es otro que el de la ausencia de las medidas de control adecuadas para la evitación de la comisión de delitos. La citada resolución concreta en mayor medida razonando de la siguiente forma: "Así, la determinación del actuar de la persona jurídica, relevante a efectos de la afirmación de su responsabilidad penal (...) ha de establecerse a partir del análisis acerca de si el delito cometido por la persona física en el seno de aquella ha sido posible, o facilitado, por la ausencia de una cultura de respeto al Derecho, como fuente de inspiración de la actuación de su estructura organizativa e independiente de la de cada una de las personas físicas que la integran que habría de manifestarse en alguna clase de formas concretas de vigilancia y control del comportamiento de sus directivos y subordinados jerárquicos".

Respecto a la discutible naturaleza de los modelos de organización y gestión, la Sentencia objeto de análisis rechaza su consideración como causa de exclusión de la punibilidad, a modo de excusa absoluta -en el sentido apuntado, por la Circular FGE 1/2016, de 22 de enero, pues *"una excusa absoluta ha de partir, por su propia esencia, de la previa afirmación de la existencia de la responsabilidad, cuya punición se excluye, mientras que (...) la presencia de adecuados mecanismos de control lo que supone es la*

inexistencia misma de la infracción". Para el Alto Tribunal, la ausencia de modelos de cumplimiento idóneos y eficaces se integraría en la propia tipicidad objetiva, como núcleo típico de la responsabilidad penal de la persona jurídica, complementario de la comisión del ilícito de la persona física, y ello con independencia de que se verifique el cumplimiento, por parte del ente colectivo, de las exigencias del artículo 31 *bis* 5 del Código Penal determinantes de la exención o la atenuación de su responsabilidad penal. De esta línea exegética se desprende como trascendental consecuencia que corresponde a la acusación la carga de acreditar que la organización contra la que se dirige el proceso se aparta de la cultura de cumplimiento a que la norma penal obliga, careciendo de unos modelos de cumplimiento o instrumentos de prevención del delito verdaderamente eficaces.

En suma, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2016, empieza a conformar la base jurisprudencial relativa a los presupuestos y las condiciones de atribución de responsabilidad penal de las personas jurídicas. De acuerdo con el pronunciamiento mayoritario - en contra de lo apuntado por el voto particular y la Circular 1/2016 FGE -, el fundamento de la responsabilidad de la persona jurídica descansa en "*la ausencia de las medidas de control adecuadas para la evitación de la comisión de delitos*". La falta de adopción de dichas medidas constituye un elemento integrado en la tipicidad objetiva y, como tal, ha de acreditarse por la acusación para que pueda prosperar su pretensión de condena. En cualquier caso, parece claro que la implementación y la correcta ejecución de un adecuado programa de cumplimiento que permita reducir significativamente el riesgo de comisión de delitos en el seno de la persona jurídica, es determinante para justificar la cultura del cumplimiento que la Ley penal fomenta y se configura como un presupuesto básico para eximir a la persona jurídica de la responsabilidad penal por los delitos cometidos tanto por sus

representantes, directivos o administradores, como por los trabajadores sobre los que no se haya ejercido el debido control.

En relación con los clubes de fútbol, la Sentencia 154/2016 presenta un pronunciamiento relacionado con el llamado “caso Neymar”, en el que se vio involucrado el Fútbol Club Barcelona. Así, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 14 de diciembre de 2016³²⁷, condenó al Barça como persona jurídica por sendos delitos contra la Hacienda Pública. La resolución venía precedida de un acuerdo de conformidad en los escritos de conclusiones de Fiscalía y defensa en las que la acusación renunciaba a acusar al Presidente de la entidad, que venía investigado por estos hechos. A este respecto, se suscitó la cuestión de si en la manifestación de la voluntad de la entidad subyacía un claro conflicto de intereses, ya que el acuerdo fue ratificado por la Junta Directiva del club, siendo que uno de los investigados, y exonerado, era miembro de la Junta Directiva. En tal caso, estaríamos ante uno de los riesgos ya advertidos por la Sentencia 154/16 de 29 de febrero, el del conflicto de intereses en la defensa entre la entidad y los directivos imputados, utilizando la terminología anterior a la reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Dice el Alto Tribunal que la designación de quien represente a la persona jurídica debería realizarse de modo que se evitase un posible conflicto de intereses entre la estrategia defensiva del acusado persona física y persona jurídica. En este supuesto concreto, uno de los miembros de la Junta Directiva, su Presidente, tenía la condición de investigado, y, a su vez, adoptó la decisión de llegar a un acuerdo que le exoneraba de lo solicitado por el Ministerio Fiscal. Aún con su abstención, la cuestión genera dudas por el posible

³²⁷ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 8ª, 694/2016, de 14 de diciembre (ECLI: ES:APB:2016:13399), sobre la condena al Fútbol Club Barcelona, como persona jurídica, por un delito fiscal y la implementación del órgano de cumplimiento.

conflicto de intereses. Como ya se ha indicado, la propia persona jurídica debe prever mecanismos de designación de la persona que la represente en juicio y cómo se va a manifestar su voluntad en el proceso. Especialmente en los casos en los que miembros del órgano de administración sean co-investigados junto con la persona jurídica. En todo caso, entiendo que es al Tribunal sentenciador a quien compete el control y revisión de que la voluntad de la persona jurídica ha sido prestada sin conflicto. A este respecto, dice el artículo 787,4 *in fine* de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: "*Cuando el Juez o Tribunal albergue dudas sobre si el acusado ha prestado libremente su conformidad, acordará la continuación del juicio*".

Con posterioridad a dicha resolución, la Sentencia del Tribunal Supremo 221/2016, de 16 de marzo³²⁸ (Ponente: Excmo. Sr. Marchena Gómez) volvió a profundizar en el fundamento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas al introducir en el discurso judicial un concepto de nuevo cuño: el del "delito corporativo". Dicho término contaba con un revelador poder explicativo que permitía distinguir entre lo "propio de la responsabilidad penal de las personas jurídicas" y lo "propio de la responsabilidad penal de las personas físicas", al oponer aquél al delito individual. La denominación empleada pretendía contribuir a esclarecer posibles equívocos en la aplicación práctica de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y deslindarla de la responsabilidad penal individual, instaurando una suerte de modelo de transferencia, al desplazar la responsabilidad penal de la persona física a la jurídica cuando se dieran los supuestos legalmente exigidos. La Sentencia abordó asimismo una cuestión que había sido objeto de controversia en la anterior, relativa al régimen probatorio

³²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo 221/2016, de 16 de marzo (ECLI:ES:TS:2016:966).

en el ámbito de la responsabilidad penal de la persona jurídica. Así, la Sentencia de 16 de marzo de 2016 realizó una exposición pormenorizada de la problemática y concluyó que el trato a las personas jurídicas en el ámbito de su responsabilidad penal debía ser equiparado, sin que se produjera tratamiento diferenciado alguno. La cita extensa que se incluye a continuación es ilustrativa de dicho parecer: *"La imposición de penas a las personas jurídicas exige del Fiscal, como representante del ius puniendi del Estado, el mismo esfuerzo probatorio que le es requerido para justificar la procedencia de cualquier otra pena cuando ésta tenga como destinataria a una persona física. El proceso penal es incompatible con una doble vía probatoria: aquella por la que discurre la prueba de la acción de la persona física y aquella otra por la que transita la declaración de responsabilidad penal de la persona jurídica. Y, desde luego, la reivindicación de un mismo contenido material para el derecho a la presunción de inocencia, ya se proclame respecto de una persona física, ya para una persona jurídica, no puede interpretarse como una puerta abierta al privilegio procesal de la persona colectiva. Antes al contrario, la atribución de un doble significado a lo que constituye, no ya un derecho constitucional, sino un principio estructural del proceso penal, es lo que lleva implícito el riesgo de desvirtuar uno de los pilares del enjuiciamiento penal (...). En definitiva, en la medida que el defecto estructural en los modelos de gestión, vigilancia y supervisión constituye el fundamento de la responsabilidad del delito corporativo, la vigencia del derecho a la presunción de inocencia impone que el Fiscal no se considere exento de la necesidad de acreditar la concurrencia de un incumplimiento grave de los deberes de supervisión. Sin perjuicio de que la persona jurídica que esté siendo investigada se valga de los medios probatorios que estime oportunos para demostrar su correcto funcionamiento desde la perspectiva del cumplimiento de la legalidad".*

Posteriormente, el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este tema, destacando igualmente la Sentencia 583/2017 de 19 de julio³²⁹ (Ponente: Excmo. Sr. Del Moral García), que ratificó los requisitos establecidos en el artículo 31 *bis* del Código Penal por los que procede condenar penalmente a una persona jurídica, esto es, existencia de una actividad delictiva por parte de los administradores y directivos de la entidad, la consecución de un beneficio directo o indirecto para la misma y la ausencia de implementación efectiva de un modelo de control y prevención de delitos penales, esto es, de un plan de cumplimiento normativo.

En suma, pese a que ha transcurrido relativamente poco tiempo desde la modificación del Código Penal en orden a la imputación de responsabilidad a las personas jurídicas, se va asentando una línea jurisprudencial que matiza los diferentes aspectos relacionados con la misma. Es cierto que, en lo que respecta directamente a los clubes de fútbol, todavía no son muchas las resoluciones surgidas al respecto, empero pueden aplicarse por razón de la analogía los pronunciamientos contenidos en el resto de las dictadas, no en vano no dejan de ser personas jurídicas a todos los efectos.

b) Normas antiblanqueo y fútbol profesional

a´) Introducción. El blanqueo de capitales se ha convertido en una práctica muy frecuente hoy en día y supone una seria amenaza para la seguridad jurídica nacional e internacional³³⁰. Este delito afecta al

³²⁹ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 583/2017, de 19 de julio (ECLI: ES:TS:2017:3210).

³³⁰ Cfr. J.A. GARCÍA BAÑUELOS, "El delito fiscal como actividad delictiva previa del delito de blanqueo de capitales", *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi, Núm. 1-2, 2015, pág. 93. Señala el autor que el blanqueo de capitales altera la asignación de recursos y pone en riesgo la integridad del sistema financiero.

orden socioeconómico³³¹ al introducir en el mercado capitales generados sin seguir los costes normales en materia de personal, financieros o industriales y, consecuentemente, sin la debida carga tributaria, lo que también altera el orden financiero³³². Aunque resulta difícil de cuantificar, los organismos internacionales lo sitúan en un rango que representa entre el 2,5 y el 5% del PIB mundial y del que apenas se detecta un 1%.

La acepción moderna del blanqueo procede del “lavado de dinero”, práctica que se llevaba a cabo en los años veinte del siglo pasado³³³ en los Estados Unidos. El mecanismo empleado era tan sofisticado como sencillo: las mafias creaban una red de lavanderías industriales con el fin de esconder la procedencia ilícita del dinero derivado, principalmente, del contrabando de alcohol, prohibido por aquel tiempo. De esta forma, las ganancias provenientes de las actividades ilícitas se mezclaban con las del negocio de lavanderías, donde los clientes pagaban en efectivo, lo que hacía muy difícil para la Administración Tributaria definir con precisión los beneficios reales de ese tipo de negocio. Así, el dinero obtenido con las actividades ilícitas “convivía” con el procedente del comercio legal, de forma que cuando

³³¹ Resulta ilustrativa esta declaración recogida en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de España de 26 de abril de 2006: “El *blanqueo de capitales amenaza la libertad y la democracia desde tres ámbitos: la seguridad pública, porque contribuye a la mayor extensión y facilidad de crímenes; la reducción de los ingresos impositivos, contribuyendo a la expansión de la economía sumergida, y el socavamiento de las instituciones democráticas, comprometiendo el buen Gobierno de las empresas al promover la corrupción y el soborno*”.

³³² Cfr. F.J. MUÑOZ CUESTA, “El delito de blanqueo de capitales. Alcance después de la reforma del art. 301 por LO 5/2010: autoblanqueo y delito fiscal”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, Núm. 2, 2013, pág. 11.

³³³ Cfr. C. MALLADA FERNÁNDEZ, “El delito fiscal como deliito previo del blanqueo de capitales”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 10, págs. 31-32.

se declaraban los rendimientos de las empresas de lavandería, todo ese dinero se blanqueaba y pasaba a ser legal³³⁴.

Entre las características actuales del blanqueo³³⁵ destacan la internacionalización de estas actividades, propiciada por la globalización, lo que dificulta la persecución de los fondos al no existir homogeneidad entre las diferentes legislaciones, ya que unas son más flexibles que otras o el desarrollo de las nuevas tecnologías.

Como veremos a continuación, el blanqueo se ha convertido en una práctica habitual en el mundo del fútbol y supone uno de los riesgos inherentes al mismo.

b´) Concepto. La mayor parte de definiciones doctrinales relativas al proceso de blanqueo de capitales tienen en común dos notas fundamentales: por un lado, que el dinero o las ganancias procedan de ilícitos penales; y, por otro, la reintroducción en la economía legal, con total apariencia de legalidad³³⁶.

Blanco Cordero define de manera genérica el blanqueo de capitales como "*el proceso en virtud del cual los bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita*"³³⁷. Por su parte, el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones

³³⁴ El término anglosajón es "*money laundering*" referente a que la ropa lavada, blanqueaba, metafóricamente hablando, el dinero obtenido al margen de la ley.

³³⁵ D. ÁLVAREZ PASTOR Y F. EGUIDAZU PALACIOS, *Manual de prevención del blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2007, pág. 335.

³³⁶ Cfr. C. MALLADA FERNÁNDEZ, "El delito...", cit., págs. 31-32.

³³⁷ Cfr. I. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales, 4ª Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2015, pág. 101.

Monetarias (en adelante, Sepblac), como órgano responsable del desarrollo de una política preventiva contra el blanqueo de capitales en España, define el mismo como *"el procedimiento o conjunto de esquemas que se construyen o diseñan de forma similar, y a través de los cuales se pretende dar apariencia legítima a fondos de origen criminal"*.

El proceso del blanqueo de capitales consiste, pues, en introducir en el mercado legal, con el fin de darles apariencia de legitimidad, los beneficios obtenidos de actividades ilícitas o criminales y convertirlas en dinero que se pueda justificar fiscalmente ante la Hacienda Pública, siendo la clave del procedimiento de blanqueo la eliminación del rastro entre dichos productos y la actividad ilegal realizando múltiples actos o negocios jurídicos cuyo objetivo es suprimir cualquier vínculo respecto de su origen verdadero.

c´) Principales canales utilizados para el blanqueo. Entre ellos que, como posteriormente veremos, también afectan al ámbito del fútbol, destaca la utilización de dinero en efectivo, el fraude en la tributación del IVA y la ausencia de controles aduaneros, las transferencias mediante la emisión de grandes volúmenes de capitales a terceros a través de redes no bancarias, el dinero electrónico y las criptomonedas, cuyas características, como la innovación tecnológica, la vaga regulación o la dificultad a la hora de su control, lo convierten en un campo propicio para el blanqueo o la falsa facturación de importación y exportación entre empresas vinculadas.

Asimismo, existen indicadores que alertan de la posible existencia de estas prácticas, tales como la simulación de operaciones inmobiliarias, signos externos de riqueza, movimientos financieros sospechosos o personas políticamente expuestas. Con estas señales

de alerta, los sujetos obligados a prevenir el blanqueo de capitales tienen la obligación de establecer sistemas y controles en función del riesgo, su actividad y estructura. Vemos que las Administraciones Públicas, los partidos políticos, sindicatos y equipos de fútbol no son uno de esos sujetos obligados.

d´) La lucha contra el blanqueo de capitales: su regulación en España. Se basa en dos mecanismos mutuamente complementarios:

- El sistema represivo o penal, que configura al blanqueo de capitales como un delito tipificado en el Código Penal, correspondiendo a los Juzgados y Tribunales su represión, con el auxilio de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado³³⁸.
- El sistema preventivo o administrativo, que intenta dificultar o impedir el acceso al sistema financiero, así como a otros sectores de actividad, de bienes o capitales de origen delictivo, mediante la imposición de una serie de obligaciones a determinadas personas o entidades que operan en dichos sectores de manera que el incumplimiento de estas obligaciones constituye una infracción administrativa, castigada con sanciones de multas de elevado importe.

Relacionado con lo anterior, analizaremos brevemente la regulación del blanqueo de capitales en España y su relación con el delito fiscal.

³³⁸ Cfr. U. NIETO DE ALBA, "Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales", *Revista Española de Control Externo*, Vol. 8, Núm. 23, 2006, págs. 16-19. Mantiene el autor, por entonces Presidente del Tribunal de Cuentas de España, que las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado constituyen, junto a las autoridades gubernativas, Jueces, Ministerio Fiscal, así como a los Parlamentos en el ejercicio de su función legislativa, los llamados "controles externos" y "les corresponde afrontar, desde el respectivo ámbito de competencia, la lucha contra el blanqueo de capitales con la finalidad de prevenirlo, atajarlo y perseguirlo".

En España, la regulación del blanqueo tiene una doble perspectiva y, por tanto, una doble sanción, penal y administrativa.

Respecto a la primera de ellas, el delito de blanqueo se regula junto a la receptación, en los artículos 298 y siguientes del Código Penal³³⁹, aunque se trata de delitos independientes y autónomos³⁴⁰.

El delito de blanqueo de capitales, hoy sancionado en artículo 301 del Código Penal, ha sufrido en los últimos años una gran expansión que ha venido propiciada de la ampliación de lo que se conoce en términos de Derecho penal como "delito precedente", que es aquella actividad delictiva con la que se han obtenidos activos de origen ilícito que el blanqueador pretende devolver al mercado bajo la apariencia de lícitos.

La reforma operada en el ordenamiento español en 2010 implicó la extensión del delito precedente a cualquier actividad delictiva, incluida, en lo que a este trabajo interesa, el delito fiscal. Por un lado, como veremos, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, realizó una específica referencia al fraude fiscal como actividad generadora de activos susceptibles de blanqueo de capitales³⁴¹. Por su parte, la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modificó el Código Penal, dio nueva redacción al artículo 310, en sede de los delitos contra la Hacienda Pública, en el sentido de añadir a los tradicionales actos de blanqueo, la mera posesión de bienes de procedencia ilícita,

³³⁹ Libro II Título XII, Capítulo XIV: "De la receptación y otras conductas afines a la receptación".

³⁴⁰ Cfr. D. ÁLVAREZ PASTOR Y F. EGUIDAZU PALACIOS, *Manual de...*, cit., pág. 335.

³⁴¹ El artículo 1,2 de la Ley 10/2010 define lo que se consideran bienes procedentes de una actividad delictiva con especial y específica referencia a "la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública".

en clara referencia al defraudador fiscal que, al no ingresar la cuota tributaria, se convertía automáticamente en poseedor de dinero ilícito por el mero hecho de que permaneciera dentro de su patrimonio. Conviene aclarar que cuando el Código Penal habla de “delito tributario”, lo hace exclusivamente respecto a cuotas defraudadas superiores a 120.000.-€, ya que por debajo de ese umbral no existe delito.

Los augurios de que la persecución fiscal tendría incidencia en el blanqueo fueron confirmados jurisprudencialmente, en concreto por la Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2012³⁴², que establecía que los bienes procedentes del fraude fiscal eran susceptibles de ser objeto de un delito de blanqueo de capitales. Esta afirmación del Alto Tribunal reflejaba la íntima conexión del delito de blanqueo de capitales con el delito fiscal, de forma que determinaba la idoneidad de este último como previo a aquél, estableciendo que la cuota defraudada constituía un bien procedente de una actividad delictiva y, por tanto, susceptible de ser bloqueada. La Sala consideraba que el dinero no se encontraría en el patrimonio del autor del delito si éste *“no hubiera defraudado a la Hacienda Pública y, por tanto, tenía su origen y procedencia en el delito fiscal. La posibilidad de que el fraude fiscal constituya un delito previo del blanqueo requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria”*. Por su parte, la doctrina ha establecido los principales argumentos a favor de la tributación de las ganancias ilícitas, como son la igualdad frente a la ganancia lícita, la inexistencia de norma que excluya esta tributación, la obligación de

³⁴² Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 974/2012, de 5 de diciembre (ECLI:ES:TS:2012:8701), cuyos Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto abordan el tema del fraude fiscal y bienes procedentes del blanqueo de capitales.

tributar por el incremento patrimonial no justificado, la existencia de un acto que supone capacidad económica como habitual presupuesto de la tributación, y la necesidad de introducir la tributación en la cadena de reinversiones que pueden existir a continuación. Por el contrario, quienes se muestran disconformes con esta opinión arguyen motivos éticos que impiden al Estado participar en un beneficio obtenido ilícitamente, aparte de motivos iusprivatísticos que orbitan en torno a la ineficacia del acto ilícito, la inexistencia de un acto indicativo de capacidad económica dada la obligación de restituir al perjudicado, los derechos constitucionalmente protegidos a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable, así como un posible quebranto del principio *non bis in ídem*³⁴³.

Existe además, un riesgo añadido propio de este delito, y es el hecho de que, a diferencia de otros delitos que pueden afectar a la empresa, el blanqueo admite la modalidad de comisión imprudente. Es decir, que se puede cometer el delito por cooperación imprudente con el verdadero blanqueador sin que exista una intención inicial de lavar el dinero de otro. La modalidad imprudente del delito de blanqueo de capitales, establecida en el apartado 3 del artículo 301, obliga a las personas físicas y a las jurídicas a un deber objetivo de cuidado aunque no se conozca a ciencia cierta el origen ilícito de los activos que entran en la actividad empresarial. Dicho deber de control no puede establecerse como absoluto o para todos los casos, pero son incuestionables en aquellos supuestos en los que se detecten sospechas, indicios que alertan del riesgo de que el dinero del futuro

³⁴³ Cfr. T. CANO CAMPOS, "Non bis in ídem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador", *Revista de Administración Pública*, Núm. 156 (septiembre-diciembre), 2001, pág. 195. El tradicional principio non bis in ídem no prohíbe que alguien pueda ser sancionado dos veces por los mismos hechos, sino que sea castigado dos veces por los mismos hechos sobre la base de idéntico fundamento.

socio tiene una procedencia oscura. En el caso del blanqueo, el riesgo para la empresa debe quedar mitigado con el establecimiento de medidas de diligencia debida en la relación con terceros que deberán estar establecidas en las normas, procedimientos y controles de la empresa o habrán de fijarse *ad hoc* para aquellos negocios que sean excepcionales y no formen parte de la actividad ordinaria de la empresa, como la constitución de nuevas filiales con intervención de capital de terceros, asociaciones estratégicas temporales³⁴⁴ o ampliaciones de capital procedentes de inversores externos. El delito de blanqueo imprudente puede llegar por la realización de negocios con, por ejemplo, personas políticamente expuestas o con antecedentes conocidos de corrupción o, desde otra perspectiva, negocios en los que en su ejecución aparezcan sociedades sin un objeto mercantil claro, domiciliadas en países reconocidos como paraísos fiscales o de los que simplemente no se conozca su titular real.

Las modalidades de comisión se suelen agrupar de la siguiente manera³⁴⁵:

- Adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes sabiendo que tienen su origen en un delito grave.
- Realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes.
- Realizar cualquier otro acto para ayudar a la persona que ha participado en la infracción para eludir sus consecuencias legales.

³⁴⁴ Son las denominadas "*joint ventures*".

³⁴⁵ Cfr. G. QUINTERO OLIVARES Y F. MORALES PRATS, *Comentarios a la parte especial del Derecho Penal*, 10ª Edición. Aranzadi, Pamplona, 2016, pág. 1006.

- Ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o su propiedad, a sabiendas de que proceden de un delito grave.

Respecto a las fases del blanqueo de capitales, la doctrina es unánime al destacar tres etapas³⁴⁶, con un diferente nivel de ocultación de los bienes:

- La colocación de los bienes en el mercado (*placement*). Es el momento en el que los fondos son introducidos en el sistema económico o financiero.
- El encubrimiento o ensombrecimiento (*layering*). Esta fase implica la técnica de distracción para disimular el origen delictivo y en ella el papel principal lo ejercen los llamados "blanqueadores", que realizan una serie de operaciones tendentes a encubrir, ocultar o hacer desaparecer el nexo entre el activo y su fuente, a través de actividades tales como la adquisición de bienes para intercambiarlos con los de procedencia ilícita, la creación de empresas fantasma con el fin de que realicen operaciones ficticias que disfracen el origen de los fondos o el envío de dinero a paraísos fiscales con el objetivo de que dichos fondos circulen libremente entre países. Respecto a estos últimos, cabe recordar que son aquellos lugares caracterizados por la opacidad de sus registros y actuaciones, en los que se oculta la identidad de los titulares de las cuentas, así como sus finanzas y operaciones, y donde, en esencia, los impuestos y controles financieros a extranjeros son

³⁴⁶ Cfr. M.C. MOLINA MANSILLA, "El delito de blanqueo de capitales: concepto y fases", *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, Núm. 41, 2007, págs. 92-94.

mínimos o directamente no existen. Gracias a esa laxitud, se logra atraer capital procedente del exterior³⁴⁷.

- La reintegración en el mercado económico con la total apariencia de legalidad, en virtud de la cual el dinero, ya blanqueado, vuelve a su titular (*integration*). Supone, pues, el retorno del activo al patrimonio de quien lo generó con toda la apariencia de legalidad. Las acciones que se suelen llevar a cabo en esta fase son la transformación del dinero en efectivo en letras de cambio o cheques o los préstamos que se conceden a uno mismo con fondos procedentes de paraísos fiscales.

En el mismo sentido se ha pronunciado nuestra jurisprudencia, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2011, que dice que *"el hilo conductor de las tres fases es la clandestinidad y diseño de una arquitectura aparentemente legal, normalmente a través de la creación de empresas o sociedades instrumentales"*.

El marco legislativo administrativo sobre blanqueo lo componen la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, que aprueba su Reglamento. Ambas disposiciones transpusieron la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo y, además, las llamadas Recomendaciones del GAFI de aprobadas en 1990.

³⁴⁷ Entre otros, y con mayor o menor intensidad, se consideran paraísos fiscales países como Panamá, Andorra Hong Kong, Islas Caimán, Liechtenstein, Maldivas, San Marino, Seychelles o Suiza.

La Ley, cuyo es proteger la integridad del sistema mediante el establecimiento de obligaciones de prevención, diseña un andamiaje institucional referente a la responsabilidad en la lucha contra estos delitos, cuya cabeza visible es la Comisión de Prevención de Capitales e Infracciones Monetarias – dependiente de la Secretaría de Estado de Economía –, que dirige e impulsa las actividades de prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales. La Comisión cuenta con un órgano ejecutivo, el Sepblac, que es la autoridad supervisora y responsable de la ejecución de sanciones y contramedidas financieras.

Asimismo, regula lo relativo a la obligación que tienen determinados sujetos en cuanto a la prevención de la comisión del delito en cuestión. En concreto, el artículo 2 de la Ley 10/2010 menciona como sujetos obligados, entre otros, a las entidades de crédito, las entidades gestoras de fondos de pensiones, los auditores de cuentas, contables externos o asesores fiscales, los notarios y registradores de la propiedad, los casinos de juego o las personas que comercialicen profesionalmente con joyas, a los que se aplicarán sanciones clasificadas como muy graves, graves y leves.

Igualmente, la Ley 10/2010 hace referencia a la diligencia debida, que establecen la obligación de identificar, mediante documento fehaciente, a cuantas personas físicas o jurídicas pretendan establecer relaciones de negocio o intervenir en operaciones. Así, la norma propone diferentes formas de actuación, como son la identificación del titular real o la aplicación de medidas de seguimiento, entre otras, haciendo una diferencia entre medidas simplificadas y reforzadas, según el tipo de infractor.

En su deseo de prevenir esta clase de acciones ilícitas, recoge la Ley una serie de medidas, tales como la creación del Fichero de

Titularidades Financieras, de titularidad pública y bajo la responsabilidad de la Secretaría de Estado de Economía, en el que las entidades de crédito deberán declarar mensualmente al Sepblac sobre la apertura o cancelaciones de cuentas corrientes, de ahorro, de valores y depósitos a plazo, la obligación genérica de informar a la Sepblac sobre hechos u operaciones que puedan estar relacionados con el blanqueo, examinando especialmente las operaciones complejas, inusuales o sin un propósito económico o lícito aparente, o que presente indicios de simulación o fraude, el establecimiento de medidas de control interno, que serán de aplicación a nivel de grupo en todas las filiales y sucursales participadas domiciliadas en terceros países, así como de un órgano de control interno responsable de la aplicación de los procedimientos de prevención o el examen anual por parte de un experto externo de las medidas de control interno. Finalmente, y en consonancia con lo que venimos defendiendo en este trabajo, la normativa impone la adopción de estándares éticos en los procedimientos de contratación de personal.

La preocupación por este tema, provocó la aparición de nuevas Directivas, como la 2015/849³⁴⁸ y la 2018/843.

El Real Decreto-Ley 11/2018, de 31 de agosto, de transposición de Directivas en materia, entre otras, de prevención del blanqueo de

³⁴⁸ Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, Diario Oficial de la Unión Europea de 5 de junio de 2015. Algunos de los puntos más importantes de la misma son los relativos a la inclusión del delito fiscal dentro del concepto de actividad delictiva, la creación de una lista negra comunitaria en la que se incluyen países considerados de alto riesgo o el incremento del control sobre las transacciones efectuadas en el sector del juego, por considerarse uno de los puntos débiles por los que se producen grandes delitos de blanqueo de capitales.

capitales, ha modificado la normativa sobre blanqueo, introduciendo importantes novedades, como la ampliación del ámbito subjetivo, al incluir a más sujetos obligados con el fin de evitar que las redes nacionales y extranjeras se beneficien de las debilidades del sistema financiero español para blanquear dinero de operaciones ilícitas, medidas de diligencia debida en relación con el juego no presencial³⁴⁹ o la implantación de mecanismos para facilitar las denuncias internas sobre el incumplimiento de la normativa de prevención de blanqueo, exigiendo, además, que el Sepblac cuente con un sistema para recibir y canalizar dichas denuncias.

Como se ha indicado, destacan en esta materia las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (en adelante, GAFI³⁵⁰) – cuyos informes también han tenido incidencia en el mundo del fútbol, como veremos más adelante –, las cuales, pese a no tener fuerza vinculante, son consideradas el instrumento normativo internacional más eficaz para poner en práctica políticas de prevención en esta materia. La metodología seguida por los evaluadores del GAFI consiste en monitorear la situación de un país respecto al blanqueo, reuniéndose para ello con representantes de diferentes organismos, como el Tesoro, Sepblac, el Banco de España, la Agencia Tributaria, entidades financieras, tejido empresarial o fedatarios públicos. En el último examen, realizado en 2014, España sobresalió en cuanto al

³⁴⁹ En cuanto al sector del juego, a la hora de regular el blanqueo de capitales uno de los aspectos fundamentales es que no sólo los sujetos están obligados a hacer un análisis de riesgo, sino también los Estados, estableciendo la necesidad de identificar a las personas que pretendan participar en estos juegos y apuestas.

³⁵⁰ El GAFI es un ente intergubernamental creado en París en 1989, en el seno de la cumbre del G7. Su Secretariado está en la sede de la OCDE y su objetivo es fijar estándares y promover la implementación efectiva de medidas legales, regulatorias y operativas para combatir el blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y otras amenazas a la integridad del sistema financiero internacional. El GAFI publica informes donde recoge una serie de recomendaciones.

cumplimiento técnico de las normas antiblanqueo, el desarrollo de la inteligencia financiera – especialmente la Sepblac y las unidades especializadas de las Fuerzas de Seguridad -, la coordinación institucional y la cooperación jurídica internacional, cuyos éxitos han sido visibles en el desmantelamiento de importantes redes asentadas en España -. No obstante, también se detectan ciertas deficiencias y debilidades en el sistema, como la lentitud de la Administración de Justicia, el hecho de que las sanciones penales por los delitos de blanqueo no sean disuasorias, ya que sus penas son en la práctica muy bajas incluso para los casos más graves y pese a haberse incrementado tras la reforma de la Ley, o la escasez de las mismas en cuanto a su número. Además, en lo que respecta al tejido empresarial, el GAFI pone de manifiesto que se cumple la normativa de puertas hacia fuera, pero las entidades no suelen contar con personal debidamente capacitado para afrontar estos temas, lo que denota vulnerabilidades. Relacionado con la responsabilidad social de las organizaciones, lo cierto es que mientras estas políticas no formen parte de los valores y el ADN de las empresas, se podrá blanquear con relativa facilidad.

e´) El problema de las apuestas. En relación con lo anterior, uno de los delitos que el programa de cumplimiento implantado por los clubes de fútbol debería prever es el de blanqueo de capitales.

Como venimos defendiendo a lo largo de este trabajo, el fútbol es algo más que un juego y su importancia social y económica se ha multiplicado en los últimos años, de manera que ningún otro deporte se acerca a sus cifras. Todo ello lo ha convertido en una de las industrias más pujantes del mundo, siendo un ámbito en constante crecimiento debido al aumento de los derechos audiovisuales, la sponsorización a nivel de clubes y jugadores, las apuestas deportivas o la globalización de las transacciones.

Pero ese desarrollo también tiene una cara negativa, y es que ha dado lugar a la proliferación de nuevos agentes económicos extradeportivos en el sector, lo que ha obligado a ajustar los controles y alertas ante la existencia de factores que pueden facilitar el blanqueo de capitales.

En julio de 2009, el Grupo de Acción Financiera de Sudamérica (en adelante, GAFISUD³⁵¹) emitió un informe³⁵² en el que ya apuntaba las conexiones entre el deporte y la criminalidad y resaltaba que las peculiaridades propias del fútbol lo hacían especialmente vulnerable para el mercado negro y un enclave idóneo para el blanqueo de capitales³⁵³, por lo que se exigía mayor transparencia y regulación. Entre las características que podían favorecer la comisión de actividades ilícitas en dicho sector, destacaban:

- Su idiosincrasia y la vulnerabilidad de sus estructuras, tanto en lo que se refería al club como a sus dirigentes, por lo general carentes de experiencia y faltos de profesionalidad, ya que provenían de otros sectores de actividad, aunque esto se ha subsanado en parte en los últimos años. El mercado futbolístico, al carecer de barreras de entrada, es de fácil penetración y su debilidad facilitaba la entrada de inversores de dudosa credibilidad que entraban en el accionariado de

³⁵¹ Actualmente llamado Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT).

³⁵² Informe GAFISUD "Lavado de dinero en el sector del fútbol" (julio de 2009). Disponible en: <https://gafilat.org/index.php/en/biblioteca-virtual/gafilat/documentos-de-interes-17/tipologias-17/349-004-informe-tipologias-gafi-gafisud-en-el-sector-de-futbol-2009/file>

³⁵³ La reciente puesta en marcha – a la hora de escribir este documento – de la llamada "Operación Oikos", en la que se investiga la trama de amaño de partidos de fútbol que muestra conexiones con el blanqueo de dinero procedente del narcotráfico y las apuestas, es un claro ejemplo de ello.

entidades a priori no rentables³⁵⁴. A ello hay que sumar la cada vez más frecuente red de agentes económicos, como los intermediarios que participan en los traspasos.

- La aparición de los fondos de inversión y los derechos económicos sobre jugadores³⁵⁵ son otros de los elementos de riesgo recientes. Muchos clubes no cuentan con la solvencia suficiente para hacer frente a un traspaso y es ahí donde aparecen dichos fondos, que asumen el coste íntegro del mismo, de forma que el club sólo debe abonar el salario del jugador. Si al cabo del tiempo el futbolista es traspasado por un precio mayor, el fondo se embolsará la diferencia. Estas transacciones tienen gran atractivo para la delincuencia debido a su carácter internacional y porque escapan al control de los Estados y organismos reguladores.
- Las apuestas son otra de las formas más comunes de blanquear dinero³⁵⁶. No sólo se dan en las ligas principales, sino también en competiciones menores, que presentan mayor facilidad para sobornar a los implicados y alterar así los resultados. Esta

³⁵⁴ Es el caso de grandes magnates que invierten dinero en clubes con problemas económicos. Este hecho ya lo hemos explicado anteriormente, sin embargo, ahora nos referimos únicamente a empresas que representan clubes deportivos. Una vez que la actividad cotidiana del mismo se ha recuperado y ha salido de su grave situación, el blanqueador retirará tanto la inversión inicial como su beneficio.

³⁵⁵ La sobrevaloración de los jugadores en el mercado de fichajes. En estos últimos años, y debido a la entrada de grandes multimillonarios como presidentes residentes de grandes clubes se producen traspasos de jugadores por cifras estratosféricas que, en ocasiones, esconden dinero procedente de actividades ilegales.

³⁵⁶ El incremento de estas prácticas ha sido muy elevado, en la última década, hasta el punto de que diferentes empresas dedicadas a las apuestas se han convertido en patrocinadores oficiales de diferentes clubes. De esta manera, muchas sociedades criminales emplean estas casas de apuestas para justificar el origen del dinero generado por los delitos desarrollados.

circunstancia se ha visto agravada por la proliferación de las casas de apuestas y las plataformas *online*, con un marco legal muy laxo y objeto de transferencias internacionales de difícil localización. Pese a todo, como también se ha reseñado *ut supra*, el fútbol sigue teniendo un componente aleatorio que dificulta este aspecto. A las apuestas nos referiremos más adelante, en el sentido de su relación con los amaños de partidos y como riesgo a tener en cuenta por los clubes al incidir directamente en la moral y la ética, pese a tratarse de prácticas legales³⁵⁷.

- El continuo flujo de dinero que se mueve en el fútbol. Como ejemplo, sirva decir que muchas de las entradas de acceso a los estadios se abonan en efectivo, lo que facilita que ese dinero pueda camuflarse con otro de origen ilícito³⁵⁸.
- La globalización de un deporte donde son frecuentes las transferencias de capitales de unos países a otros, lo que facilita perder el rastro del dinero y enturbia el control del origen o destino de los pagos que, en muchas ocasiones, es débil o, incluso, inexistente.
- El informe GAFISUD también hacía referencia a la diversidad de estructuras jurídicas como una de las vulnerabilidades del sector. No obstante, entendemos que esto no es aplicable al caso español ni, por extensión, al marco europeo, ya que como

³⁵⁷ BOE 15 de julio de 2019. Orden PCI/759/2019, de 9 de julio, por la que se crea y regula la Comisión Nacional para combatir la manipulación de las competiciones deportivas y el fraude en las apuestas

³⁵⁸ Se trata de un método muy utilizado, ya que supone el incremento de los beneficios respecto a los verdaderos. En ocasiones, se simulan las ventas de entradas superiores a las reales: si, por ejemplo, se hace público que la asistencia a un encuentro es de 5.000 espectadores y, en realidad, fueron sólo 3.000, todo ese dinero se puede reciclar y darle una apariencia legal. Afortunadamente, estas prácticas van desapareciendo debido, fundamentalmente, a los controles de acceso por medios informáticos.

hemos comprobado la mayoría de países de nuestro entorno adopta las figuras societarias a la hora de definir a los clubes, con una regulación, en el caso español, suficientemente recogida en la Ley del Deporte de 1990 y en el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas.

Como hemos indicado, España transpuso la Directiva comunitaria sobre blanqueo de capitales, lo que obligó a diferentes actores, como el sector financiero, abogados, notarios, contables, inmobiliarias, casinos, consorcios y empresas proveedoras de servicios a identificar y comprobar la identidad de sus clientes y de los beneficiarios efectivos, así como a notificar toda sospecha de blanqueo de capitales a las autoridades públicas y a adoptar medidas de apoyo, como formar adecuadamente al personal y establecer políticas y procedimientos preventivos internos apropiados.

Pero, al igual que hemos hecho con la responsabilidad social, en el sentido de mantener que los clubes de fútbol, como empresas ciudadanas que son, deben implementarla, nos planteamos si estas políticas son aplicables a los mismos, pese a no tener a obligación legal de adoptarlas. Se habla, obviamente, de sujetos que no son obligados por la Ley 10/2010 y que, por tanto, carecen de los conocimientos y controles que sí tienen implementados los que sí se encuentran en su ámbito subjetivo de aplicación, pero no por ello están eximidos de aplicar medidas de debida diligencia cuando las circunstancias alerten del posible riesgo.

Aunque tradicionalmente, las autoridades han adoptado una actitud muy permisiva en relación con el mundo del balompié debido fundamentalmente a su gran calado social y a lo impopular de determinadas imposiciones a los clubes, lo cierto es que esta

condescendencia parece haber dado paso a una postura más severa en cuanto a la exigencia de comportamientos más responsables.

Así, tras el mencionado informe GAFISUD, la Unión Europea se propuso abanderar la lucha contra el blanqueo en el mundo del fútbol. Ya anteriormente, en 2007, la Comisión Europea aprobó el Libro Blanco sobre el Deporte, en el que se establecían diferentes medidas y un plan estratégico para cumplir la normativa europea respecto de la prevención de blanqueo de capitales, que tuvo incidencia en materias como la actuación de los representantes de los jugadores, sometida al Reglamento sobre los Agentes de Jugadores de 2008³⁵⁹.

Igualmente, el Parlamento Europeo identificó y alertó en varios informes sobre las dificultades financieras del fútbol en el Viejo Continente, lo que puso de manifiesto la necesidad de mecanismos de prevención de blanqueo de capitales en relación con temas concretos, como los traspasos de jugadores, corrupción y amaño de partidos, apuestas deportivas y agentes e intermediarios.

De esta manera, FIFA y UEFA comenzaron a implantar normas y limitaciones cuyo cumplimiento no siempre se llevaba a cabo debido, en parte, a que la supervisión estaba muy descentralizada al depender de las diferentes asociaciones nacionales. Destacaron medidas como el *fair play* financiero, al que se ha hecho referencia al hablar de la responsabilidad social de la UEFA o la supervisión del mercado de apuestas a través del Sistema de Alerta Temprana, que analizaba los movimientos sospechosos y establecía determinados patrones para prevenir y acabar con las apuestas irregulares. Sin

³⁵⁹ http://www.agentesdefutbolistas.com/files/20170215120852_0667_a754bdc1-bf9a-44e8-a5bd-c214c129ef7b.pdf (FIFA, 2008).

embargo, el tema de las apuestas sigue necesitando de un control más estricto por parte de los Estados y organismos internacionales.

En España, los organismos supervisores de la actividad futbolística, como LaLiga, pusieron en práctica controles de las partidas de ingresos y gastos de los clubes, mediante el llamado Reglamento de Control Económico. Además, LaLiga exige a los clubes profesionales la implantación y acreditación, vía auditoría de un tercero independiente, de un sistema adecuado de cumplimiento como requisito de inscripción en la competición. Todo ello con objeto de poder crear una política de transparencia e integridad en el fútbol profesional y prevenir o evitar la comisión de tipos delictivos, en línea con la exigencia que establece el Código Penal como requisito para poder eximir o atenuar la responsabilidad de las personas jurídicas.

Precisamente, a nivel interno, la propuesta es que sea ese órgano de cumplimiento de cada club el que se dedique a la prevención de blanqueo de capitales para que la entidad tenga conocimiento, en todo momento, de con quién negocia y de dónde procede el dinero, a efectos también de sortear posibles riesgos relacionados con la corrupción y los sobornos. En el mismo sentido, pero en referencia a los traspasos, la entidad debería detallar todo lo relacionado con la operación, como los detalles del jugador o las cuentas corrientes de emisión y recepción del pago, para que de ese modo los datos de cada club se cruzasen y se verificase su coincidencia.

Otro de los riesgos relacionados con el blanqueo de capitales sobre los que advirtió GAFISUD fue el de los derechos de imagen, que trataremos en la segunda parte de esta Tesis.

5. ¿Cómo desarrollan los clubes de fútbol españoles su responsabilidad social? Tras haber expuesto las políticas de

responsabilidad social que desarrollan los organismos relacionados con el fútbol y partiendo de la base de que los clubes han tomado conciencia de su realización, hemos de preguntarnos cómo la llevan a cabo.

Como primera característica a tener en cuenta es que la forma en que los clubes trabajan su responsabilidad social no es homogénea, ya que existe una gran disparidad de criterios en cuanto a su implementación. En general, estas organizaciones trabajan en la línea de utilizar la fuerza del fútbol y sus valores para articular su propia responsabilidad bajo la creencia de que ello no supone un gasto, sino una inversión, entendida como un intangible que favorece la reputación y aumenta su valor como marca. Se habla entonces de un "círculo virtuoso" que permite una mayor generación de recursos, fomenta la sostenibilidad y hace más fructífera la relación con los patrocinadores.

La práctica totalidad de los clubes vehiculan su responsabilidad social a través de sus respectivas fundaciones³⁶⁰, proyectando así su propia cultura corporativa y llevando a cabo iniciativas de carácter social muy valoradas por sus grupos de interés³⁶¹, lo que evidencia que el impacto social positivo existe. Se observa, sin embargo, y esta sería otra característica de la responsabilidad social de los clubes

³⁶⁰ En el caso de LaLiga, una amplia mayoría de equipos han ido constituyendo fundaciones para canalizar sus proyectos de responsabilidad social. También es habitual en muchos clubes la colaboración directa con fundaciones ajenas especializadas en iniciativas determinadas, como la lucha contra la exclusión social, el fomento de hábitos saludables o la implantación de medidas de preservación del medio ambiente. Muchas entidades tienen estipulado por contrato que determinado porcentaje del salario de sus deportistas se destine a financiar aquéllas.

³⁶¹ Cfr. A. MILLÁN GARRIDO, Apunte sobre las fundaciones en el fútbol profesional, en Estudios jurídicos sobre el fútbol profesional, A. Millán Garrido (Coord.), Reus, Madrid, 2013, pág. 358.

españoles, que se han centrado en demasía en el tema social, mediante la implementación de programas de actividades que abarcan desde lo deportivo - escuelas y campus de tecnificación -, hasta lo estrictamente social - discapacitados, inmigrantes³⁶², centros penitenciarios -, pasando por lo educativo - cursos, masters especializados o cátedras universitarias³⁶³ - o lo cultural. De esta manera, estas entidades ganan reputación y hacen visible su cara solidaria. La faceta medioambiental de la responsabilidad social, sin dejarse de lado, no se considera un tema tan prioritario, al menos de manera directa, aunque los clubes procuran estar a la vanguardia en temas como el uso de energías renovables, en un claro compromiso con la sostenibilidad.

En este trabajo, defendemos que el espectro de la responsabilidad social de los clubes de fútbol debe ir más allá de lo social, abarcando también la aplicación de políticas de buen gobierno, gestión de la ética, puesta en marcha de programas de cumplimiento o el compromiso con la Agenda 2030 y los ODS.

Como crítica a la centralización de todos los aspectos de responsabilidad social en las fundaciones, se aduce que éstas impiden conformar un verdadero modelo integrado de gestión que forme parte de la estrategia empresarial de la entidad, puesto que en muchos casos son tratadas como un apéndice del club y, además, existe desconocimiento de las mismas por parte del gran público.

La idea de usar el fútbol como herramienta social y de ayuda no es exclusiva de las organizaciones, ya que también los futbolistas, como personas físicas y, a su vez, personajes de gran relevancia pública,

³⁶² Tema importante para entidades que se mueven en un contexto globalizado,

³⁶³ *V.gr.* Cátedra Universidad Europea de Madrid.

desarrollan sus propias acciones responsables ya que, en algunos supuestos, su trascendencia es tal que funcionan como verdaderas empresas unipersonales³⁶⁴. Es la plasmación de la conciencia de que el jugador tiene un deber con la sociedad y que se puede cambiar el mundo a través del fútbol y de los comportamientos éticos. Se trata de acciones que van más allá del retorno reputacional, buscando el valor para la sociedad. En la mayoría de ocasiones, las fundaciones del club y las de las estrellas del balón conviven sin solaparse³⁶⁵, aprovechando mutuamente su respectiva proyección pública.

La hipótesis planteada es que los clubes apuestan por las acciones de responsabilidad social como vía para legitimar su rol de ciudadanos corporativos. La metodología utilizada en este breve estudio ha consistido en el análisis de los contenidos sobre responsabilidad social

³⁶⁴ Baste citar como ejemplos, el caso de la Fundación Leo Messi, Iker Casillas y el Partido x la Ilusión organizado por su Fundación y BBVA para fomentar el empleo de jóvenes en riesgo de exclusión social, o la iniciativa *Common Goal* de Juan Mata, jugador español del Manchester United, que lidera un movimiento donde jugadores de todo el mundo donan el 1% de su salario a causas sociales repartidas entre más de un centenar de organizaciones no lucrativas. A etse movimiento también se han sumado entrenadores, periodistas, aficionados y dirigentes y, además, cuenta con el apoyo como *partner* del Banco de Santander. Se caracteriza por ser transparente y eficiente y, para ello, se realizan reportes periódicos que garanticen que las donaciones se traducen en valor real. Los futbolistas son animales sociales que abrazan la época del "fútbol-glamour", por lo que los valores que transmiten son más importantes que nunca. Resulta cuando menos chocante que en la aldea más pobre de África haya un niño jugando con un balón y portando una camiseta con el nombre de Messi a la espalda.

³⁶⁵ Cfr. X GINESTA PORTET Y E. ORDEIX RIGO, "El fútbol profesional y su responsabilidad social corporativa en Cataluña (2006-2010). Mucho más que Unicef" *Contratexto*, Núm. 20, 2012, págs. 188-189. En el caso del Fútbol Club Barcelona, en 2005 su fundación desarrolló proyectos socialmente responsables en México y Brasil y, para ello, buscó *partners* locales, que fueron las fundaciones de los jugadores Rafael Márquez y José Edmilson

que se ofrece en la web corporativa de los clubes, así como los datos del último Índice de Transparencia de los Clubes de Fútbol (INFUT) publicado, el correspondiente a 2016, con el fin de comprobar cuál es la situación de estas entidades respecto a las prácticas socialmente responsables y cómo desarrollan las mismas. Relacionado con lo anterior, se han identificado varias cuestiones:

- Como se ha indicado, la faceta social es la que concentra la mayoría de las actividades de responsabilidad corporativa de los clubes y se desarrolla por sus fundaciones. La misma incide en aspectos como la filantropía, la participación comunitaria para fomentar el sentimiento de arraigo a la entidad, iniciativas de educación³⁶⁶ y salud³⁶⁷, programas de protección a la infancia³⁶⁸ o el apoyo a determinados colectivos³⁶⁹.
- La dimensión medioambiental, pese a que debería tener una gran importancia por el impacto del deporte, hasta ahora no parece haber recibido demasiada atención, al menos de forma directa.

³⁶⁶ El Valencia CF puso en marcha el programa "Escoles Cor Blanquinegre", proyecto educativo, social y deportivo para que los alumnos de cuatro centros escolares de Valencia usasen el deporte como instrumento motivador de superación, o acciones para personas con discapacidad, en el que también participó la Fundación Mapfre y el Ayuntamiento de Paterna. <https://www.valenciacf.com/es/article/978>

³⁶⁷ La Fundación Atlético de Madrid colabora con la investigación de enfermedades raras. <https://www.atleticodemadrid.com/noticias/la-fundacion-atletico-de-madrid-tiende-su-mano-a-las-enfermedades-raras>

³⁶⁸ El Athletic <https://iusport.com/art/84272/el-athletic-crea-un-programa-de-proteccion-a-la-infancia>. Aun con todo, el club de Ibaigane abandera una política de no comunicación, por considerar que ello aporta una mayor credibilidad a sus acciones.

³⁶⁹ El Rayo Vallecano dedicó su equipación determinados colectivos. <https://www.marca.com/2015/07/01/futbol/equipos/rayo/1435747853.html>

- Tampoco se integran en la responsabilidad social, salvo excepciones, los temas de gobierno corporativo, los programas de cumplimiento, canales de denuncia o el reporte de información no financiera.
- Otro de los aspectos relacionados con la responsabilidad social en algunos clubes del fútbol español es su identificación con los movimientos políticos y nacionalistas. Pese a que un estudio en profundidad sobre estos aspectos requeriría entrar en los campos de la Sociología y la Política y ello excedería con mucho el objeto del presente análisis, cabe mencionar esta circunstancia como reflejo de las prácticas desarrolladas por los clubes en sus respectivas estrategias, ya que la mayoría de ellos visibilizan estos problemas políticos e identitarios^{370 371}. En concreto, la identificación moral, cultural y nacionalista del Fútbol Club Barcelona ha convertido a esta entidad en un símbolo para la sociedad catalana³⁷². Por su parte, a nivel de selección también se ha hecho patente el terreno ideológico disputado, ya que los actores regionales han sido fundamentales en la forja de la identidad del combinado nacional, lo que genera no pocas controversias, pues el rendimiento del mismo se ve como una métrica ideal para

³⁷⁰ Cfr. H. SHOBE, Place, "Identity and Football: Catalonia, *Catalanisme* and Football Club Barcelona, 1899–1975", *National Identities*, Vol. 10, Núm. 3, 2008, págs. 329-343.

³⁷¹ Cfr. J. SHULMAN, "The Last...", cit., págs. 57–71.

³⁷² Cfr. J. XIFRA TRIADÚ, "Soccer, Civil Religion, and Public Relations: Devotional-Promotional Communication and Barcelona Football Club", *Public Relations Review*, Vol. 34, 2008, págs. 192–198. El autor pone de relieve que, según el lema promovido por la propia entidad, ésta se considera "más que un club", en el sentido de capturar, transmitir y casi monopolizar la identidad catalana.

calibrar el estado por el que atraviesan las relaciones entre las diferentes Administraciones Públicas³⁷³.

Descendiendo a ejemplos concretos, y sin ánimo exhaustivo, analizaremos los casos de los dos clubes más representativos de nuestro país, Real Madrid y Fútbol Club Barcelona, así como de dos SAD que efectúan, a nuestro juicio, un correcto desarrollo de su responsabilidad social desde la perspectiva de la triple cuenta de resultados, el Deportivo de la Coruña y el Real Zaragoza.

El Real Madrid desarrolla una gestión modélica de su responsabilidad social. Es cierto que no cuenta con un área específica sobre la materia, pero también que el esfuerzo realizado por el club en aras a visibilizar aquélla constituye un ejemplo a seguir por cualquier entidad deportiva. La información que refleja en su página web, principal canal de comunicación de la entidad, se alinea con una política integral de transparencia, articulada según parámetros nacionales e internacionales. Así, el Informe Anual, el Económico y, separadamente, su Memoria de Sostenibilidad que, además, se publica en el sistema de Memorias de Responsabilidad Social de las Empresas del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, genera un doble efecto: por un lado, posicionarse como una organización líder en esta clase de iniciativas; y, por otro, consciente de su prestigio e importancia como entidad líder en su sector, constituir un ejemplo de gestión que estimule la implantación de estas políticas en el resto de organizaciones deportivas. Igualmente, cabe destacar el desarrollo de su política de responsabilidad social de forma transversal e

³⁷³ Cfr. L.E. DELGADO, "The Sound and the Red Fury: the Sticking Points of Spanish Nationalism", *Journal of Spanish Cultural Studies*, Vol. 11, Núm. 3-4 (septiembre-octubre), 2010, pág. 266. La profesora Delgado ha visto en la celebración de los éxitos cosechados por la selección española en el período 2008-2012 un signo de unidad ante la diversidad.

integradora, pues se basa en la triple cuenta de resultados, al recoger los aspectos de buen gobierno y transparencia, el social y el medioambiental, teniendo perfectamente identificados a sus grupos de interés. El club ha creado, además, una Comisión de Ética en su seno que vigila los aspectos relacionados con la misma, además de contar con un Sistema de Gestión de Riesgos Penales, como programa de cumplimiento. Como aspecto relevante para uno de los temas sobre los que gira esta Tesis, cabe resaltar que la Memoria también recoge la contribución del club a los ingresos fiscales del Estado y demás entes locales, así como a la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS). Aunque el documento recoge con detalle todo tipo de aspectos relacionados directa e indirectamente con varios ODS – condiciones medioambientales, derechos laborales, o derechos humanos -, quizás cabría la posibilidad de posicionarse abiertamente con ellos, así como realizar referencia expresa a la Ley 11/2018 sobre información no financiera, para completar así su círculo de excelencia. Por su parte, su fundación es la herramienta fundamental de integración y cooperación del club, sobre la que gira su política de responsabilidad social con una visión global, contando para ello con programas y escuelas en todos los continentes. Además, la fundación cuenta con un site propio dentro de la web institucional, en el que se da cuenta de su misión, visión, valores, organigrama, estatutos y sistema de gobierno, se publica su Memoria, sus informes de cuentas, así como su código de buen gobierno. Todo ello ha hecho crecer su prestigio internacional y se le ha reconocido como caso de estudio en instituciones como Harvard, al tiempo que le ha reportado la obtención del sello europeo EFMQ de excelencia en la gestión. El conjunto de estas políticas han reforzado el valor del Real Madrid como marca en un mercado global³⁷⁴.

³⁷⁴ Cfr. L. MAÑAS-VINIEGRA, "El proceso de transformación del Real Madrid en marca corporativa", *Revista Mediterránea de Comunicación*, Vol. 9, Núm.1, 2018, pág

La otra entidad líder en el sector, el Fútbol Club Barcelona, también ha incluido en su estrategia de gestión la política de responsabilidad social y transparencia. En relación con esta última, la entidad culé publica toda la información relativa a sus órganos de gobierno y estructura ejecutiva, situando al órgano de *compliance* en un lugar preferente directamente dependiente de la Junta Directiva y el Presidente, lo cual indica la importancia que se concede a su desempeño. Igualmente, pese a no existir una Comisión específica de responsabilidad social, sí se ha creado una bajo el nombre de "Comisión de control y transparencia", de la que forman parte profesionales tan contrastados en temas éticos como Antonio Argandoña³⁷⁵. Como en el caso del Real Madrid, el Barcelona acomoda a su fundación en un site independiente dentro de su página web en el que da cuenta de todas las actividades que desarrolla. Esta entidad, fundada en 1994, canaliza la acción social del Barça aprovechando el caudal deportivo del club y de sus jugadores, a los que involucra en varios de sus proyectos, al margen de ceder parte de sus ingresos a la misma. La entidad aspira a objetivos locales, es decir, ser consciente de su proyección internacional pero sin perder de vista su fuerte arraigo en Cataluña³⁷⁶. Asimismo, se posiciona claramente con algunos de los ODS, como el fin de la pobreza, la igualdad de género o la educación de calidad. En suma, se concede mucha importancia a la política de responsabilidad social, que se percibe como la consecuencia natural de la aplicación del modelo de gestión autodenominado "círculo virtuoso", que aglutina tres áreas:

474.

³⁷⁵ Es célebre la frase de Antonio Argandoña "el buen directivo es un directivo ético".

³⁷⁶ Acciones como la alianza con UNICEF o el *Peace Tour* de 2013 en Israel y Cisjordania dieron a la actividad solidaria y socialmente responsable del club una gran relevancia internacional. Además de ello, el Barcelona realiza acciones en su entorno más inmediato, como

deportiva, económica y social, incidiendo en su comportamiento socialmente responsable.

Una entidad con forma jurídica de SAD, el Real Club Deportivo de La Coruña, integra acertadamente en su política de responsabilidad social la triple perspectiva de la misma, y así lo refleja en un apartado concreto de su página web bajo el nombre de "RSC". El club gallego se alinea claramente con su condición de ciudadano corporativo y su compromiso para con la transparencia. Al margen de publicar toda la información relativa al buen gobierno, emite su propia Memoria de Sostenibilidad, basada en los indicadores GRI. Además, esta entidad fue una de las primeras en implantar su sistema de cumplimiento, certificado por AENOR, y cuenta con su código ético. En lo social, constituyó su propia fundación en 2016, aunque anteriormente ya venía desarrollando una importante labor solidaria. Todo ello la ha valido ser el cuarto club más transparente de España, tras el Éibar, Real Madrid y Sevilla, según el indicador INFUT.

Por su parte, el Real Zaragoza, club de gran arraigo social y muy representativo del territorio donde radica, la Comunidad Autónoma de Aragón, ha sufrido en los últimos años las consecuencias de una gestión, cuando menos, desacertada por parte de la anterior dirección dominical, lo que ha incidido directamente en su desempeño deportivo, financiero e institucional, así como en su reputación. En 2014, tras un cambio accionarial, los nuevos propietarios apostaron, como base sólida para comenzar la recuperación de la entidad, por un modelo de gobierno basado en la transparencia y la responsabilidad social. En la web corporativa, principal cauce de relación activa con sus grupos de interés, se observa que se han desarrollado herramientas de gestión de estos aspectos y se publican de manera visible a través de dos *microsites* bajo el nombre, respectivamente,

de "Accionistas", desde donde se accede al Informe Anual - que contiene datos relativos a las actividades sociales y medioambientales - y a las Cuentas Anuales, lo que reafirma el compromiso de la propiedad para trasladar a sus grupos de interés todo tipo de información, y el acceso genérico "Ley de Transparencia". En relación con este último es donde hallamos verdaderos elementos de responsabilidad social, ya que engloba aspectos relacionados con el gobierno corporativo (organigrama y evaluación de transparencia en base al último INFUT publicado) o el código ético, enmarcado en el programa de cumplimiento, al que se acompañan varios protocolos e instrucciones sobre diversos aspectos relativos al uso de herramientas informáticas, prevención de delitos de corrupción pública, apuestas o dopaje, así como la reciente creación de un verdadero canal de denuncias³⁷⁷, que sustituye al anterior buzón, más genérico. Se imparten talleres de integridad. Sin embargo, en aras de la excelencia, existe margen de mejora en determinados aspectos, comenzando por la adopción de una conducta más proactiva alineada con una óptica *integrity*. De esa manera, se sugiere una reestructuración y mejor ordenación de todos los ámbitos relacionados con la responsabilidad social desde la perspectiva de la triple cuenta de resultados, por lo que sería recomendable la constitución de un área de dirección en la materia, así como la publicación de una Memoria independiente de Responsabilidad Social y Transparencia – hasta ahora se informa de estas actividades en el Informe Anual - auditable externamente y que reportara indicadores no financieros en línea con la Ley 11/2018, un Código de Buen

³⁷⁷ El autor de la presente tesis, en un artículo publicado en la Revista Española de Derecho Deportivo en enero de 2019, hizo notar que el motivo por el cual entiende que se han atendido sus indicaciones y se ha implementado este nuevo canal. la implementación de un verdadero Canal Ético que fuera fácilmente localizable en la web corporativa, tuviera sencillez en su manejo y garantizara la confidencialidad, sustituyendo así a la actual dirección de correo electrónico del canal de denuncias.

Gobierno con indicadores de cumplimiento y la adhesión a algún estándar internacional, aprovechando las diversas acciones que viene desarrollando en las áreas social - de investigación y documentación o formativas - o medioambiental - la compensación de su huella de carbono - y el cumplimiento de alguno de los ODS, integrándolos como parte de la estrategia del club, lo que indicaría el compromiso de la entidad, la gestión responsable de sus impactos y su contribución al desarrollo sostenible. Igualmente, una mejor definición de las actividades de su fundación, emitiendo una Memoria autónoma, contribuiría a visibilizarla y a poner en valor sus acciones como brazo ejecutor de las mismas, con la incorporación de los intereses de todos los grupos de interés.

A continuación, veremos esquemáticamente el desempeño de los clubes profesionales del fútbol español en la temporada 2018/2019, esto es, los que componen la Primera y Segunda División A, comercialmente llamadas LaLiga Santander y LaLiga 1|2|3.

Figura 16: Aspectos de responsabilidad social de los clubes de la Liga Santander 2018/2019 (1ª División)

	CA-JD	T.C.	CTS. AN.	DP. RSC	SITE RS	MEM. RSC	FUND.-MEM.	CÓD. ÉT.	CANAL	C.O.	ODS	NO FIN.	INFUT/41
ALAV, SAD	8	0	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	23º
ATHLETIC AT MAD, SAD	17	4	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SI	MAIL	SÍ	NO	NO	17º
FCB	19	2	SÍ	NO	TRANSP.	NO	SÍ (SOC.)-SÍ	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	6º
BETIS, SAD	9	1	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	1º
CELTA, SAD	7	2	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	NO	NO	NO	NO	NO	24º
ÉIBAR, SAD	11	3 (PR)	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-SÍ	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	3º
RCDE, SAD	9	2	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	9º
GET, SAD	6	1	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	FORM.	SÍ	NO	NO	30º
GIR, SAD	4	0	SÍ	NO		NO	NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	20º
HUESCA, SAD	8	0	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	40º
LEGAN, SAD	5	1 (PR)	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	NO	NO	NO	7º
LEVANT, SAD	14	1	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-SÍ	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	38º
RSOC, SAD	16	2	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-SÍ	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	21º
RAYO, SAD	3	0	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	NO	NO	NO	NO	NO	34º
RMCF	17	1	SÍ	NO	TRANSP.	SÍ	SÍ (SOC.)-SÍ	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	5º
SEVIL, SAD	14	1	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-SÍ	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	10º
VALENC, SAD	8	0	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	22º
VALLAD, SAD	3	0	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	32º
VILLAR, SAD	17	1	SÍ	NO		NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	37º

Fuente: elaboración propia a partir de información en páginas web (2019)

Figura 17: Aspectos de responsabilidad social de los clubes de la Liga 1|2|3 2018/2019 (2ª División)

	CA-JD	TC	CTS.AN.	DP. RSC	SITE RSC	MEM. RSC	FUND.-MEM.	CÓD. ÉT.	CANAL	C.O.	ODS	NO FIN.	INFUT/41
ALBA, SAD	3	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	
ALCORC, SAD	4	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	26º
ALMER SAD	10	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	35º
CÁDIZ, SAD	4	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	SÍ	SÍ	NO	NO	33º
CÓRDOB, SAD	6	1	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	NO	NO	NO	NO	NO	18º
DEPOR, SAD	6	0	SÍ	SÍ	LEY TR	SÍ	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	SÍ	SÍ	NO	NO	8º
ELCHE, SAD	5	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	25º
EXTREM, SAD	7	0	NO	NO	NO	NO	NO	NO	FORM	NO	NO	NO	
NÁSTIC, SAD	11	1	SÍ	NO	TRANSP	NO	NO	SÍ	FORM	SÍ	NO	NO	13º
GRANAD, SAD	3	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	FORM	SÍ	NO	NO	12º
LS PALM, SAD	4	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-SÍ	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	15º
LUGO, SAD	5	2	SÍ	NO	LEY TR	EN DES.	NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	4º
MÁLAGA, SAD	4	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	36º
MALLOR, SAD	6	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	27º
NUMANC, SAD	3	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	FORM	SÍ	NO	NO	2º
OSASUNA	6	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	SI	SÍ	NO	NO	31º
RMAJ, SAD	10	0	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	
OVIEDO, SAD	4	0	SÍ	SÍ	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	39º
REUS, SAD	3	2	SÍ	NO	NO	NO	NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	41º
SP. GIJ., SAD	4	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	MAIL	SÍ	NO	NO	15º
TENERF, SAD	6	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	NO	NO	NO	NO	NO	14º
RZGZ, SAD	5	0	SÍ	NO	LEY TR	NO	SÍ (SOC.)-NO	SÍ	FORM	SÍ	NO	NO	29º

Fuente: elaboración propia a partir de información en páginas web (2019)

6. Configuración jurídica y diferentes formas de afrontar la responsabilidad social en los clubes del fútbol mundial: análisis comparado.

A los efectos que nos interesan, haremos un somero recorrido atinente a las soluciones que se han adoptado en diferentes países en cuanto a la configuración jurídica de los clubes de fútbol, así como respecto al modelo de responsabilidad social que, en su caso, desarrollan, basándonos en los tradicionales enfoques político, integrador, ético e instrumental.

El enfoque político se centra en el uso responsable del poder de la entidad en su papel de ciudadana corporativa con un cierto grado de participación en la comunidad. Por su parte, el enfoque ético hunde sus raíces en el paternalismo, circunstancia que no presenta el sistema integrador, centrado en la incorporación a sus estrategias de las demandas de los grupos de interés. Finalmente, la perspectiva instrumental aspira al logro de objetivos económicos a través de actividades sociales, entrando en el terreno del marketing social para la obtención de una ventaja competitiva.

Pasamos a estudiar brevemente el panorama existente tanto en los países europeos y sudamericanos, de gran tradición futbolística, como en los nuevos mercados emergentes.

a) Italia. El Derecho italiano fue pionero en la regulación de las sociedades deportivas³⁷⁸. Así, la Legge de 23 de marzo de 1981, n. 91, *norma in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti*, establecía que las sociedades deportivas profesionales que celebrasen contratos con deportistas también profesionales debían configurarse, obligatoriamente, como sociedades deportivas, ya en la forma de S.p.A.³⁷⁹, ya como sociedades de responsabilidad limitada. Dichas

³⁷⁸ Cfr. I. RAMOS HERRANZ, *Sociedades Anónimas...*, cit., pág. 135.

³⁷⁹ S.p.A.: acrónimo de *Società per Azioni*

sociedades debían desarrollar exclusivamente actividades deportivas o conexas y destinar un mínimo del 10% en actividades formativas, lo que denotaba una cierta responsabilidad social. En todo caso, estas entidades tampoco funcionaban plenamente como cualquier otra sociedad mercantil, ya que hasta 1996 no se permitió que repartiesen dividendos entre sus socios. La legislación pretendía un mayor control y fiscalización de las sociedades deportivas ante los cada vez mayores intereses económicos que generaban a su alrededor, sobre todo en el caso del fútbol.

Todo ello favoreció que, en los años ochenta, algunos clubes italianos fueran adquiridos por empresarios procedentes de los más diversos sectores, que trasladaron al fútbol sus respectivos modelos de gestión. Así, el Milán AC fue adquirido por Silvio Berlusconi³⁸⁰ o el Nápoles por Corrado Ferlaino. Ya anteriormente, grandes fortunas, como la de la familia Agnelli, se habían vinculado a entidades como la Juventus de Turín. De esta manera, la suerte de los clubes corría paralela a la de las empresas que los sostenían y las malas prácticas llevadas a cabo por sus dirigentes afectaban directamente a su reputación³⁸¹.

En la línea del gobierno corporativo, plenamente aplicable a las sociedades deportivas profesionales, el Decreto Legislativo 231/2001, de 8 de junio, introdujo la responsabilidad de las personas jurídicas

³⁸⁰ Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, 366..., cit. págs. 117-118.

³⁸¹ Sirva como ejemplo lo ocurrido con el Parma, cuyo principal patrocinador, la empresa láctea Parmalat, quebró en 2003 al verse envuelta en un escándalo de índole financiera y ausencia total de observancia de las mínimas normas éticas y de buen gobierno y arrastró consigo al equipo, que llegó a descender a la Serie B.

con el fin de estandarizar el comportamiento transparente e imponer los códigos éticos³⁸².

En 2003, la aprobación del llamado Decreto “*Salva Calcio*” introdujo una serie de especialidades referentes al fútbol, en concreto un nuevo sistema de contabilidad para los clubes sometidos a la Ley de 1981 y que atravesaran dificultades económicas, al permitirles reestructurar sus deudas y poder contabilizar las depreciaciones por el fichaje de un jugador más allá de su estancia en el equipo, con lo que dichos detrimentos se computaban progresivamente, y no de una sola vez. Este Decreto fue entendido por la Unión Europea como una ayuda estatal no compatible con el mercado común en términos de competencia desleal, pues otorgaba a clubes que presentaban pérdidas en sus balances la posibilidad de seguir contratando futbolistas, lo que ofrecía un panorama engañoso para posibles inversores. Finalmente, una Ley de 2005 modificó el Decreto excluyendo el efecto de tipo tributario³⁸³.

Esta circunstancia, en términos de ventaja competitiva, se vuelve a repetir con la aprobación del Decreto Ley 34/2019, de 30 de abril, que ofrece notables beneficios, ya que prevé que los trabajadores – entre ellos, los futbolistas –, sean italianos o extranjeros, que vayan a

³⁸² Cfr. I. RAMOS HERRANZ, *Sociedades Anónimas...*, cit. pág. 31. Sociedades como la Juventus FC S.p.A. se adaptaron a sus prescripciones y en línea con este modelo *stakeholder*, la *Vecchia Signora*, nombre con el que popularmente se conoce al club turinés, aprobó un código ético, instauró un organismo de vigilancia en estos temas y comenzó a emitir un Informe de Gobierno Corporativo, figurando entre sus objetivos la promoción de la ética deportiva y conciliándola con la dimensión profesional y económica del fútbol. Todo ello le reportó un notable aumento de su valor reputacional, sobre todo tras los escándalos acaecidos en 2005 con el caso “*Calciopoli*”, en el que clubes como la Juventus se vieron implicados en una trama de fraude deportivo. Cfr. A. RELAÑO ESTAPÉ, “366 historias...”, cit. págs. 419-420.

³⁸³ Cfr. I. RAMOS HERRANZ, *Sociedades Anónimas...*, cit. pág. 139.

ejercer su profesión en Italia y hayan residido fuera del país en los últimos dos años paguen solo el 30% de impuestos sobre su sueldo durante los primeros veinticuatro meses, porcentaje notablemente inferior al anteriormente establecido, que llegaba al 48%. Además, existe otra particularidad, y es que dicho porcentaje disminuye hasta el 10% en el caso de que el trabajador firme con una empresa radicada en el sur del país. Esta disposición es particularmente ventajosa para los clubes del calcio y supone otro beneficio más que añadir al ya existente de la llamada "tarifa plana" de 100.000.-€ para las rentas generadas fuera del país, como es el caso de los derechos de imagen³⁸⁴. Además, existe también un proyecto de ley para considerar deducibles para el club el 100% de las cantidades abonadas al agente y excluir la tributación en sede del jugador por la retribución adicional³⁸⁵.

Por lo demás, en lo que respecta a la responsabilidad social de los clubes transalpinos, el modelo es muy similar al español, aunque con la particularidad de que algunos de aquellos cotizan en Bolsa, motivo por el cual deben observar las normas de buen gobierno y

³⁸⁴ Desde 2017, las personas que trasladen su residencia fiscal a Italia pueden dejar fuera de su declaración de la renta cualquier bien o patrimonio que esté en el extranjero y, por las ganancias que su Hacienda entienda que son fruto de trabajos fuera del país, sólo deben pagar una contribución única de 100.000.-€ anuales.

³⁸⁵ Desde el 1 de julio de 2019, la Serie A podrá ofrecer salarios más elevados y con una carga fiscal inferior a la que soportan los clubes de LaLiga, Bundesliga o Premier League, lo que supone una ayuda de Estado y competencia desleal. Dicha reforma tributaria establece que un jugador que gane 1.000.000.-€, pagará sólo 45.000.-€ de impuestos en el sur, mientras que, en el norte ese importe ascendería a 150.000.-€, cantidades notablemente más bajas que las que se abonan en España, donde los equipos pagan 450.000.-€ por cada millón, pues se aplica el tipo máximo del 45%. Esto ha reabierto el debate de la conveniencia de recuperar la llamada "Ley Beckham" para los futbolistas, como veremos en el apartado correspondiente.

transparencia, y no reportan de modo efectivo sus acciones sociales y medioambientales, sin que pueda identificarse con ninguno de los enfoques mencionados.

b) Francia. En Francia, el modelo de las SAD se adoptó en 1984. El Derecho galo mantiene una regulación similar a la española en esta materia y el legislador establece dos posibles formas jurídicas para desarrollar la actividad deportiva, la asociación y la sociedad. Dentro de esta última, se distinguen, a su vez, tres tipos, como son la sociedad deportiva unipersonal de responsabilidad limitada, que ha tenido poca aceptación, la sociedad anónima con objeto deportivo³⁸⁶, sin ánimo de lucro y con la prohibición de distribuir dividendos y, la más utilizada, la sociedad anónima deportiva profesional, expresamente creada para responder a las necesidades del deporte profesional, que pasamos a analizar.

Lo más interesante del modelo francés es que la sociedad anónima deportiva se crea en base a la asociación de origen, la cual no desaparece, sino que le sirve de soporte y continúa manejando las actividades no profesionales del club - atribuyéndose las profesionales a la nueva sociedad -, así como las condiciones de utilización por la mercantil de la denominación u otros símbolos distintivos de la asociación original. La asociación civil tiene la ventaja de mantener al club en manos de sus aficionados, lo que entronca directamente con el factor social e identitario, mientras que en el caso de las sociedades mercantiles, el club pasa a ser propiedad de unos accionistas cuyo interés es, fundamentalmente, económico. Por otro lado, las sociedades anónimas establecen un modelo de responsabilidad jurídica y económica del que carecen las asociaciones, puesto que poseen sistemas de control que favorecen la

³⁸⁶ SAOS: acrónimo de *Société Anonyme à Objet Sportif*.

transparencia y la rendición de cuentas. Finalmente, la mayor ventaja de la sociedad anónima es que permite una mayor capacidad de financiación a través de la diversificación de actividades, la entrada de nuevos accionistas y la cotización en Bolsas, lo que redundará en el aumento de los ingresos³⁸⁷.

Respecto a la cotización bursátil, hasta 2007, y contrariamente a lo que ocurría en otros países europeos, no estaba permitida para las sociedades anónimas deportivas francesas. Sin embargo, el Derecho comunitario se manifestó contrario a esta limitación y la Asamblea Nacional francesa modificó la Ley, lo que permitió mejorar la competición doméstica y la competitividad exterior de los clubes franceses. La normativa favoreció la traslación del modelo societario al fútbol, con sus pros y sus contras³⁸⁸.

En los últimos tiempos, la mercantilización del fútbol a nivel global, ha favorecido la entrada de capital extranjero en clubes franceses, como el Mónaco, Niza, Sochaux, Lille, Auxerre, Girondins de Burdeos o, el caso más mediático, Paris Saint-Germain³⁸⁹. Este panorama ha

³⁸⁷ La diversificación del negocio implica que el club sólo sea una más de las actividades desarrolladas por la sociedad matriz, lo que permite disminuir el riesgo que supone dejar una empresa en manos de la aleatoriedad de los resultados deportivos. En este sentido, el ejemplo del Olympique de Lyon, propiedad del holding OL Groupe, resulta muy ilustrativo. Esa mentalidad empresarial ha facilitado la aplicación de políticas de responsabilidad social en los clubes.

³⁸⁸ El empresario y político Bernard Tapie se convirtió en el máximo accionista del Marsella y consiguió hacerlo campeón de Europa en 1993. Sin embargo, posteriormente se vio envuelto en prácticas corruptas y fraude fiscal, lo que afectó a la reputación del club.

³⁸⁹ El club parisino fue adquirido por un fondo soberano de inversión qatarí, lo que ha generado problemas con los llamados "clubes-Estado" y las normas del *fair play* financiero por las abultadas inversiones en fichajes. En temas de responsabilidad social, destaca como novedad la llamada "prima ética", una comisión que cobran

hecho que el desarraigo comience a ser una realidad en un campeonato que, hasta hace pocos años, tenía un marcado carácter local³⁹⁰ y ha provocado un impacto sociológico negativo debido al distanciamiento de los equipos con sus aficionados y las ciudades de las que eran emblema.

Desde el punto de vista de la responsabilidad social de las entidades deportivas francesas, resaltan dos caracteres: por un lado, que aunque los clubes llevan años desarrollando este tipo de acciones, las mismas no se trataban en términos de responsabilidad social, lo que dificultaba su visibilidad; por otro, que los clubes realizan su responsabilidad a través de las Fundaciones, constituidas gracias a un marco normativo favorable³⁹¹ en forma de beneficios fiscales y de partenariados con asociaciones externas que ofrecen ventajas mutuas, pues las primeras usan la cobertura mediática del fútbol y los clubes se aprovechan de las Fundaciones para mejorar su reputación³⁹². Por ello, se puede afirmar que el modelo francés presenta aspectos de ciudadanía corporativa, atención a los grupos de interés para no perder arraigo y algunas características del enfoque instrumental.

los futbolistas del PSG por seguir las normas de buen comportamiento, como ir a aplaudir al público al término del partido o respetar a los medios de comunicación.

³⁹⁰ La entrada de capital extranjero ha hecho que uno de cada cinco clubes profesionales sea propiedad de un accionista no nacional.. https://www.eurosport.es/futbol/francia-cada-vez-menos-duena-de-su-campeonato-de-futbol_sto6876545/story.shtml

³⁹¹ El *Code du Sport* recogía normas sobre conflicto de intereses que afectaban al buen gobierno de las sociedades deportivas, constituyendo normas de *hard law*.

³⁹² Cfr. A. FRANÇOIS, *Les pratiques de RSE des clubs sportifs professionnels français: vers un nouveau modèle de légitimation?*, Gestion et management, Université de Bourgogne, 2012, págs. 281-288.

c) Inglaterra. Si existe un país donde el concepto de club está muy arraigado en el tejido social, ese es Inglaterra³⁹³. Quizás por eso, los clubes británicos fueron pioneros en desarrollar políticas de responsabilidad social, claramente orientadas a sus grupos de interés³⁹⁴, especialmente las promotoras de la inclusión social y la regeneración de las comunidades en las que interactuaban. Posteriormente, a esa faceta social unieron el tema de la gobernanza³⁹⁵.

En el país británico, cualquier club modesto cuenta con una estructura suficiente y un gran capital humano que lo sustenta. Además, partiendo de la base que el sistema legal anglosajón es diferente al continental, las entidades deportivas gozan de libertad a la hora de elegir el tipo social, sea la actividad profesional o no profesional³⁹⁶. Aun con todo, la mayoría de los clubes constituyen compañías privadas desde principios del siglo pasado, con la singularidad de su tradicional doble objeto social, constituido por el beneficio económico y el éxito deportivo³⁹⁷. De esta manera, junto a las meras asociaciones coexisten clubes que conforman sociedades que cotizan en el mercado bursátil, como el Tottenham Hotspur o el Manchester United.

³⁹³ 1981 supuso un hito en el compromiso social de los clubes de fútbol ingleses, pues ese año se produjeron disturbios en las principales ciudades del país a causa de las malas condiciones de vida y la precariedad laboral. El Gobierno reaccionó poniendo en marcha varios programas de inclusión, entre los que se encontraba *Action Sport*, cuyo objetivo era integrar a los jóvenes en la sociedad a través del deporte y, para ello, pidió ayuda a los clubes de fútbol que tenían gran calado social.

³⁹⁴ Cfr. G. WALTERS Y R. TACON, "Corporate Social...", cit., págs. 573-575.

³⁹⁵ Cfr. J. MICHIE Y C. OUGHTON, "The Corporate Governance of Professional Football Clubs in England", *Corporate Governance*, Vol. 13, Núm. 4, 2005, pág. 522.

³⁹⁶ Cfr. I. RAMOS HERRANZ, "Sociedades Anónimas...", cit. pág. 144.

³⁹⁷ Es lo que se conocía como "*glory and profit*".

Así pues, el modelo societario está arraigado y en él coexisten dos tipos de accionistas: los que presentan un perfil inversor tradicional y quienes anteponen la función deportiva de la entidad a la obtención de rendimientos económicos. Estos últimos constituyen las *Supporters Trust*, asociaciones de aficionados y pequeños accionistas de equipos que reúnen sus respectivas participaciones para influir en la gestión de aquellos promoviendo la democratización y la transparencia de sus estructuras y evitar así la pérdida de su identidad. Estas organizaciones aparecieron como respuesta a la excesiva mercantilización que se produjo en el fútbol inglés de los años noventa con la entrada del dinero de las televisiones y que propició que clubes tan tradicionales como el Liverpool, el Chelsea³⁹⁸ o los dos equipos de Manchester, el United y el City, fueran adquiridos por inversores de diferentes nacionalidades con poca solera en el mundo del balón.

Al margen de eso, en abril de 2009 se emitió el Informe del *All Party Parliamentary Football Group* que recogía recomendaciones, algunas de las cuales fueron posteriormente incorporadas a los Reglamentos de la Federación inglesa y de la Liga³⁹⁹, sobre aspectos relativos a la gobernanza del fútbol inglés⁴⁰⁰, como la estabilidad financiera, la publicidad de la identidad de accionistas que poseyeran más de un 10% del capital o la obligación de publicar informes de buen

³⁹⁸ El Chelsea FC reporta su propia Memoria de responsabilidad social de manera separada a su Informe Anual.

³⁹⁹ Cfr. P. GONZÁLEZ-ESPEJO GARCÍA, "El informe sobre el fútbol inglés y su gobierno: algunas reflexiones y lecciones para nuestro fútbol", *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y Entretenimiento*, Núm. 27, 2009, pág. 227-228.

⁴⁰⁰ Informe sobre el *English Football and its Governance* elaborado en 2009 por el *All Party Parliamentary Football Group*, grupo independiente de miembros del Parlamento británico de todos los partidos políticos, creado para proteger y desarrollar la práctica del fútbol no profesional y profesional.

gobierno. Por su parte, en 2011 apareció el *Voluntary Code of Governance for the Sport and Recreation*, norma de carácter voluntario y relacionada con el buen gobierno⁴⁰¹, que recogía algunos de los principios a seguir en el deporte, tales como la integridad, la elaboración de un plan estratégico sobre la misión, visión y valores de las organizaciones o normas sobre el control financiero, relacionados todos ellos con la responsabilidad social.

Así pues, el fútbol inglés sigue un enfoque socialmente responsable marcadamente político e institucional⁴⁰², ya que es explícitamente apoyado desde instancias gubernamentales, lo que legitima dichas prácticas, siguiendo el tradicional sistema anglosajón *giving back*⁴⁰³. Cuenta, además, con una arraigada mentalidad integradora que se ha visto favorecida por circunstancias sociopolíticas, como la marginalidad, la inmigración o el desempleo masivo⁴⁰⁴ y deportivas, como el llamado hooliganismo⁴⁰⁵, que hizo que los clubes británicos fueran sancionados por la UEFA con la exclusión de participar en competiciones europeas, lo que mermó notablemente sus ingresos audiovisuales y publicitarios. Aun con todo, la responsabilidad social se concibe como un método eficaz para abordar la relación del fútbol con la sociedad y sus bases tradicionales. Asimismo, el aspecto instrumental también es tenido en cuenta a la hora de implementar las iniciativas de responsabilidad social, por no existir una nítida

⁴⁰¹ Cfr. J. MICHIE Y C. OUGHTON, "The Corporate Governance...", cit. pág. 529.

⁴⁰² Cfr. T. BREITBARTH Y P. HARRIS, "The Role of Corporate Social Responsibility in the Football Business: Towards the Development of a Conceptual Model", *European Sport Management Quarterly*, Vol. 8, Núme. 2, 2008, pág. 191.

⁴⁰³ Cfr. A. P. R. G. Luz, *Responsabilidad Social en...*, cit., p. 150.

⁴⁰⁴ Cfr. C. ANAGNOSTOPOULOS Y D. SHILBURY, "Implementing Corporate Social Responsibility in English Football: Towards Multitheoretical Integration", *Sport, Business and Management: An International Journal*, Vol. 3, 2013, págs. 268-284.

⁴⁰⁵ Influyeron tragedias como la de Heysel o la de Hillsborough, ocurridas en 1985 y 1989 respectivamente, que dejaron varias decenas de fallecidos.

separación entre las mismas y las estrategias comerciales de los clubes, quizás obligados a ese lavado de imagen al que estaban constreñidos.

d) Alemania. En el país germano, existe un modelo que cuenta con un fuerte respaldo institucional, ya que los clubes son comunidades de intereses, con ciertos derechos otorgados para regir sus asuntos y reducciones de impuestos. Así, desde instancias gubernamentales se ensalza la importancia del club deportivo tradicional y se le otorgan facilidades para su supervivencia en reconocimiento al importante papel que desempeña como nexo de unión social.

Por su parte, la responsabilidad social de los clubes teutones se ha desarrollado proyectando sus acciones sobre los tres ámbitos de la cuenta de resultados, sobre todo con prácticas que han producido efectos positivos a su gobernanza. En 2002, la Bundesliga sufrió las consecuencias del hundimiento del operador televisivo Kirch, su principal fuente de financiación, y se tuvo que reinventar, basándose para ello en un nuevo modelo sustentado en cuatro pilares: los límites de la propiedad, la cultura del hincha, el equilibrio de los derechos de televisión y el impulso al fútbol formativo.

Así, con el ánimo de proteger el arraigo de los clubes teutones, Alemania estableció varias normas que limitaban el acceso de los inversores extranjeros al accionariado de las sociedades deportivas, entre las que destacaba la llamada "regla del 50+1", cláusula por la cual ninguna empresa puede tener el control mayoritario del club⁴⁰⁶.

⁴⁰⁶ Esa regla, también conocida como "acción de oro", impide que grandes empresas atesoren más del 49% de los clubes alemanes, siendo una barrera legal. Sin embargo, existen excepciones a la misma, como los casos de Bayer Leverkusen y Wolfsburgo, pertenecientes respectivamente a la farmacéutica Bayer y a Volkswagen, que ya eran propietarias de esos clubes cuando la norma comenzó a

Además, la competición germana está muy saneada y resulta entable, está orientada a los aficionados y la gestión de sus clubes se caracteriza por su profesionalización y tecnocracia, la cooperación y coordinación entre todos los actores intervinientes – clubes, federación, plataformas audiovisuales, Administraciones Públicas -, la transparencia en el orden económico y la eficiencia en el gasto. Existe también un tope salarial en los clubes, similar al establecido en las ligas profesionales norteamericanas, lo que hace que las posibilidades de contraer deudas disminuyan. De hecho, ningún equipo con deudas obtiene licencia para participar en la Bundesliga y el control es estricto. El equilibrio se favorece con un reparto centralizado y equitativo de los derechos de televisión. Además, no se apuesta todo a los derechos de televisión, sino que se fomenta el cuidado al hinchado como soporte del sistema y principal grupo de interés, bajando el precio de las entradas o renovando los estadios, que pasan a ser el corazón del negocio para generar ingresos. En suma, todo forma parte de una estrategia que confluye en la conciencia de venta de la “marca país”.

De esta forma, podemos afirmar que en Alemania la responsabilidad de los clubes de fútbol se encauza en un modelo corporativista que busca conciliar los intereses de todos los *stakeholders*, de manera que no se ciñen solamente al aspecto social o medioambiental, sino que también abordan temas como la gobernanza o el financiero. Asimismo, existen iniciativas de tipo social aplicando modelos de pluralismo partenarial y, aunque comienzan a asomar, no está muy extendida la constitución de fundaciones en los clubes para externalizar estas actividades. La responsabilidad social de los clubes

funcionar. Pese a ello, se han alzado voces favorables a eliminar esta norma con el fin de atraer inversores y fomentar la competitividad de los clubes.

germanos es de naturaleza intrínseca y está vinculada a la caridad paternalista, a la ciudadanía y al desarrollo sostenible⁴⁰⁷.

Por lo general, los clubes profesionales no cuentan con un “*site*” propio de responsabilidad social en sus respectivas páginas web, aunque mencionan estas actividades como enmarcadas tanto dentro de su propia estrategia como relacionada con las diferentes empresas con las que mantienen políticas de colaboración⁴⁰⁸.

Las entidades deportivas alemanas cuentan, además, con otra ventaja propia de la idiosincrasia germana, como es el fuerte respaldo institucional que tienen. Sin embargo, este modelo, típico del corporativismo alemán, se ha cuestionado desde instancias europeas, al entender que pone en peligro la competitividad. No obstante como decimos, estas prácticas son propias de la mentalidad germana, ya que la política tiene un sentimiento cercano al paternalismo con este deporte, ya que ve en el fútbol un marco idóneo para lograr el bien común y por el inmenso impacto que tiene en la sociedad y el medio ambiente en general. Quizás por ello, la presión pública sobre el fútbol profesional para abrazar explícitamente la responsabilidad social es menor que en otras industrias.

Existe, además, otra peculiaridad respecto a estas acciones, y es que no solamente las desarrollan los clubes, sino también las redes de aficionados de los mismos, organizadas en torno al emblema que les une, que es la entidad futbolística.

⁴⁰⁷ Cfr. T. BREITBARTH Y P. HARRIS, “The Role...”, cit., pág. 191.

⁴⁰⁸ *V.gr.* El Bayern Munich hace suya la política de responsabilidad social de sus *partners*, como Adidas o Audi.

En suma, la responsabilidad social del fútbol alemán se caracteriza por presentar aspectos de los cuatro enfoques, siendo singular en el ético, basado en hacer lo correcto y lograr el bien común mediante las actividades sociales desarrolladas por los clubes, por estar muy ligado a la tradición paternalista y humanitaria cristiana.

e) Sudamérica: Brasil y Argentina. En el continente americano, el modelo de las sociedades futbolísticas mercantiles se ha desarrollado con el objetivo de sanear económicamente a los clubes y obtener más fuentes de financiación. Obviando países donde también se ha implantado el modelo societario, como Chile, nos centraremos en los dos gigantes futbolísticos por excelencia, Brasil y Argentina, diferentes en cuanto a su concepción por cuanto el primero sí ha adoptado las sociedades mercantiles deportivas mientras que en el segundo, al menos hasta el momento, no ha ocurrido así⁴⁰⁹, aunque existe debate al respecto.

En Brasil, la "Ley Pelé", llamada así en honor del famoso futbolista que la promovió cuando ostentó el cargo de Ministro de Deportes, pretendió acabar con la corrupción que asolaba el fútbol al obligar a los equipos a cumplir las leyes mercantiles y obligarles a pagar impuestos y que sus cuentas fueran revisadas por la Hacienda brasileña, ya que hasta entonces las ventas de jugadores eran totalmente opacas. Aunque esta circunstancia no suponía convertir automáticamente a los clubes en sociedades anónimas, abría la puerta a varias opciones, que iban desde un modelo de cogestión entre un club y un inversor, la creación de una sociedad que explotara el equipo profesional mientras las categorías inferiores

⁴⁰⁹ Los Estatutos de la Asociación del Fútbol Argentino no contemplan la figura de las SAD y sólo una ley nacional podría crearlas. Aún así, existen varios equipos que funcionan bajo esa forma mercantil de modo encubierto.

seguían siendo gestionadas mediante clubes o la transformación del club en sociedad mercantil. En el año 2000 la Ley obligó a que los clubes poseyeran, al menos, el 51% del capital de las sociedades que se crearan para gestionar los equipos, sin embargo, tres años después se eliminó esa restricción, con lo que comenzaron a llegar inversores privados⁴¹⁰.

Los programas de responsabilidad social de ambos países están muy ligados a sus grupos de interés, debido al gran calado que el fútbol tiene en el tejido social, no en vano en el caso argentino los clubes vienen a sustituir funciones propias del Estado. Se aprecian, igualmente, aspectos del enfoque instrumental, al tratar de ligar la responsabilidad social a la mejora de la imagen de los clubes. Cabe destacar, en el caso del fútbol carioca, que, al igual que ocurre con los indicadores estrictamente financieros, los clubes van incorporando otros no financieros en sus respectivos estados de resultados consolidados, relacionando de manera positiva la divulgación de esos datos no financieros con la rentabilidad actual y futura y mejorando su nivel de transparencia⁴¹¹.

⁴¹⁰ Como ejemplos significativos, baste citar los de Corinthians o Palmeiras, clubes de larga tradición que en los que invirtieron, respectivamente, el fondo de inversión MSI y la multinacional Parmalat. Tras la inicial euforia de los aficionados, pronto llegaron los problemas al ver a sus clubes implicados en los escándalos ocasionados por las prácticas ilegales de sus inversores, lo que afectó a su reputación. Corinthians, posteriormente ha desarrollado su propio programa de responsabilidad social, quizás influenciado por los escándalos acaecidos.

⁴¹¹ Cfr. M.M. BENIN, C.A. DIEHL Y L.E. FIGUEIRA MARQUEZAN. "Determinantes da evidenciación de indicadores não financeiros de desempenho por clubes brasileiros de futebol". *Estudios Gerenciales*, Vol. 35, Núm. 150, 2019, págs. 17-18. Disponible en: <https://doi.org/10.18046/j.estger.2019.150.2884> (último acceso: abril de 2019).

f) Otros mercados: China, Estados Unidos y Japón. China ha invertido en el fútbol de dos maneras diferentes: una primera, donde algunos empresarios, estrechamente ligados al poder, han hecho negocio invirtiendo en clubes europeos⁴¹² que, a su vez, les sirven de plataforma para insertarse en el negocio en el Viejo Continente; otra forma de inversión es que empresas estatales, dominadas por el Partido Comunista, se han convertido en propietarias de la mayoría de los equipos que compiten en la Superliga china.

El gobierno ha visto en este deporte una manera de promocionar el país y transmitir sus valores y su cultura, y ha hecho del fútbol una cuestión de Estado, poniendo a su disposición todo el aparato administrativo. Para ello ha implementado el "Plan general para la reforma del fútbol chino", cuyo objetivo es fomentarlo y conseguir que aparezcan jugadores que den mayor nivel competitivo a la selección nacional. Además, el fútbol se ha convertido por ley en asignatura obligatoria en los colegios y, paralelamente, el poderoso aparato gubernamental ha creado escuelas privadas para la tecnificación y el aprendizaje y ha invertido en infraestructuras.

Como medidas de responsabilidad social, y tras un inicio en que la Superliga china protagonizó millonarios fichajes que rompieron la estabilidad del mercado y pusieron el foco mediático en el gigante asiático, el Estado tomó cartas en el asunto e impuso un tributo a los traspasos, cuya recaudación se destinaba a actividades benéficas. De esta manera, y al igual que ocurre con el resto del entramado empresarial chino, la responsabilidad social se ha convertido en una

⁴¹² Cfr. M. SELGAS CORS, China y el fútbol, IX Simposio Electrónico Internacional sobre Política China, 1 al 21 de marzo de 2018, pág. 2. En palabras de Selgas, se puede afirmar que "el fútbol se ha convertido en un dogma en América Latina, un negocio en Europa y una fuente de inversión para los magnates de Asia". Los casos del RCD Espanyol de Barcelona o el Milan AC son ejemplo de ello.

prioridad para los clubes⁴¹³, que perciben que, para seguir siendo competitivos en el mercado global, deben adoptar esas prácticas, que en la mayoría de ocasiones son impulsadas desde el gobierno⁴¹⁴. La idiosincrasia del país, con políticas que rayan la opacidad, choca con las ideas de transparencia, aunque se están intentando aplicar, posiblemente en aras de la globalización y la necesaria colaboración con otras áreas FIFA. Se puede afirmar que la principal característica de la responsabilidad social del fútbol chino es su carácter institucional, aunque también se aprecian caracteres del modelo instrumental.

En Estados Unidos, el fútbol convive con otros deportes que le superan en número de practicantes y seguimiento. La *Major League Soccer* (MLS), instaurada tras el Mundial de 1994, es la principal liga del sistema de ligas de fútbol de Estados Unidos y Canadá. Está compuesta por franquicias que deben ser autorizadas por la Oficina del Comisionado y supervisada por la Federación de Fútbol de Estados Unidos. Los grupos propietarios de las mismas están

⁴¹³ Cfr. D. LIU, "Perceived Corporate Social Responsibility Performance in Professional Football and its impact on Fan-based Patronage Intentions: An example from Chinese Football", *International Journal of Sports Marketing and Sponsorship*, Vol. 20, 2018, págs 360-365. El autor analiza el caso del Shanghai Shenua Football Club en China, donde identificó una escala de responsabilidad social de carácter holístico, basada en factores como las actividades filantrópicas, de formación de la juventud, el fomento de iniciativas saludables, la responsabilidad financiera o la gestión basada en el buen gobierno. Existen fallas, como las orientadas hacia determinados grupos de interés, como los consumidores, pero, en general, el estudio llevado a cabo por Dongfeng Liu identifica una estrategia positiva de responsabilidad social.

⁴¹⁴ En 2017, se creó el Índice de RSC para Empresas Cotizadas en China, que las clasifica en función de los esfuerzos en responsabilidad social, les ayuda a mejorar sus prácticas y constituye una herramienta importante para los inversores, que necesitan información tanto financiera como no financiera cuando analizan y evalúan compañías cotizadas.

obligados a demostrar apoyo al entramado social local del lugar donde radiquen, además de solvencia financiera.

La responsabilidad social del fútbol estadounidense se basa en la tradicional filantropía corporativa de naturaleza voluntaria y se desarrolla, a nivel general, a través de la *US Soccer Foundation*. Su estrategia apunta especialmente hacia principios de inclusión social y diversidad⁴¹⁵, siendo los clubes agentes de desarrollo de la cultura y de cohesión social. Además, el juego adquiere relevancia institucional y se convierte en un socio del desarrollo urbano, ya que los franquiciados de la MLS actúan como embajadores locales, regionales y nacionales. El enfoque político se usa alternativamente y de manera estratégica por las actividades comerciales planificadas operadas por las franquicias estadounidenses.

Finalmente, la Liga japonesa adoptó el sistema de franquicias al estilo de las competiciones norteamericanas, y las principales empresas japonesas participaron en la promoción y patrocinio de la competición desde sus inicios, usándola como una plataforma de marketing ante la necesidad de reconquistar la confianza de la sociedad. Además, entendieron que su papel excedía lo deportivo, pasando a competir en un mercado de entretenimiento más amplio. Las políticas gubernamentales auspiciaron esta circunstancia a cambio de que los clubes desarrollaran políticas responsables y se identificaran con sus lugares de origen⁴¹⁶.

⁴¹⁵ En este sentido, se desarrollan programas, como el Passback o el Kick for kids, que permite a las empresas mostrar su compromiso con el servicio a la comunidad apoyando a los niños desfavorecidos al brindarles la oportunidad de experimentar los juegos de MetroStars en el Giants Stadium.

⁴¹⁶ Los Estatutos de la Liga japonesa obligan a que los nombres de los equipos se refieran a sus respectivos lugares de origen.

El interés por la responsabilidad social en el país nipón vino provocado, como en otras partes del globo, por los escándalos corporativos de principios del siglo XXI. A ello se le unió el hecho que las corporaciones japonesas contaban con una larga tradición de contribución a la sociedad. De esta manera, se puede afirmar que la responsabilidad social del fútbol japonés presenta un enfoque integrador, al responder a demandas sociales, institucional e instrumental. Y político en el mismo sentido que lo visto para Estados Unidos.

En general, el análisis del comportamiento en materia de responsabilidad social de los clubes en los distintos países y con independencia de la idiosincrasia propia de cada uno, revela que existe una mayor preocupación por estos temas, en línea con la consideración de los clubes como empresas que compiten en un mercado global. Asimismo, se ha instalado la creencia de que la implementación de acciones de compromiso social incrementa la reputación y el valor de marca, mediante estrategias de marketing que desarrollan la misma y como consecuencia, a nivel de estrategia funcional, de la elección a nivel corporativo con el fin de desarrollar nuevos negocios y mejorar la posición de las entidades en los negocios tradicionales⁴¹⁷.

Todo lo expuesto se debe relacionar con la ya mencionada escala de referencia de la responsabilidad social a nivel de ligas, el denominado ranking *Responsiball*, que resulta muy ilustrativo a efectos comparativos y presenta una visión global de la responsabilidad

⁴¹⁷ Cfr. M. BLANCO CALLEJO Y F.J. FORCADELL MARTÍNEZ: "El Real Madrid Club de Fútbol: la aplicación de un modelo empresarial a una entidad deportiva en España," *Universia Business Review*, núm. 11, Madrid, 2006, pág. 38.

social abarcando los campos social, medioambiental y estrictamente corporativo⁴¹⁸.

A nivel global el fútbol español ocupa la sexta posición sobre un total de veinticinco competiciones, situándose en un rango superior a Japón, Brasil Francia o Italia, aunque todavía por debajo de países cuyas competiciones han implementado prácticas socialmente responsables, como Inglaterra, Alemania o Estados Unidos, caso este último que resulta sorprendente, por tratarse de una nación cuyo bagaje en este deporte es todavía escaso pero que, sin embargo, ha sabido apreciar la importancia de la responsabilidad social como ventaja competitiva para su difusión y consolidación y así se ha visto reconocido con un puesto de vanguardia en el listado. En sentido negativo, llama la atención que en dicho ranking ni siquiera figuren las ligas argentina y china, posiblemente consecuencia de las singularidades propias de ambos países antes vistas.

En todo caso, dicha clasificación hace que, en un mundo tan globalizado como el actual, se imponga el *benchmarking* como práctica de mejora continua, inserta en el seno de procesos de aprendizaje constante en materia de responsabilidad social, con independencia de la singularidad de cada país.

⁴¹⁸ Esta clasificación enumera las mejores prácticas realizadas tanto por los clubes como por organismos superiores, como UEFA o las ligas, en las distintas áreas de responsabilidad social, tales como comunidad (diversidad, género, fomento del estilo de vida sana), medio ambiente o gobernanza (códigos de conducta o estructuras de buen gobierno).

Figura 18: Cuadro comparativo de los modelos de club y enfoques de RS

	MODELO CLUB	ENF. POLÍTICO	ENF. INTEGRADOR	ENF. ÉTICO	ENF. INSTRUMENTAL
ITALIA	SOCIETARIO				
FRANCIA	SOCIETARIO	✓	✓		✓
INGLATERRA	SOCIETARIO	✓	✓		
ALEMANIA	SOC (50+1)	✓	✓	✓	✓
ARGENTINA	CLUB	✓	✓		✓
BRASIL	SOCIETARIO	✓	✓		✓
CHINA	SOCIETARIO	✓			✓
EEUU	FRANQUICIA	✓ ⁴¹⁹	✓		✓
JAPÓN	FRANQUICIA	✓	✓		✓
ESPAÑA	SAD	✓	✓		✓

Fuente: elaboración propia (2019)

D. Propuesta metodológica de mejora en relación con la responsabilidad social de los clubes de fútbol⁴²⁰. Visto, pues, que el fútbol constituye un marco idóneo para implementar las prácticas de responsabilidad social, propondremos una serie de medidas que, a nuestro juicio y en base a lo analizado, podrían suponer una ventaja competitiva y mejorar el funcionamiento de estas entidades.

Como tantas veces se ha indicado, pese a que el principal objetivo de la organización es crear valor, ello no implica que se releguen otros aspectos que pueden contribuir a ese aumento. Las entidades deportivas, como empresas que manejan unos importantes intereses económicos y sociales, deberían integrar las prácticas socialmente

⁴¹⁹ En Estados Unidos y Japón, las franquicias usan este enfoque estratégicamente por actividades comerciales.

⁴²⁰ Como dato previo, cabe advertir que, habida cuenta de la distinción entre SAD y los clubes que no tuvieron la obligación de adoptar esa forma legal, hablaremos indistintamente de Consejos de Administración y Juntas Directivas, así como de socios y accionistas, sobreentendiendo que algunas de las medidas propuestas – en concreto las relativas a los Consejos de Administración – sólo son adaptables a las primeras.

responsables, lo que les garantizará una mayor estabilidad y capacidad de adaptación a los cambios que se van produciendo en su entorno, de forma que verán reforzada su competitividad a la vez que crearán un beneficio social y económico.

Desde el punto de vista estrictamente comercial, los clubes deben tener en cuenta que cada vez se valoran más los criterios no estrictamente financieros a la hora de invertir, esto es, los basados en el medioambiente (gestión de su impacto ambiental), en lo social (mejora continua y eficiencia en sus procesos productivos) y que en las cadenas de suministro se cumplan estándares mínimos de salarios y condiciones laborales) o de gobernanza (se valora la calidad del buen gobierno corporativo). De este modo, se analiza el grado de cumplimiento de una entidad con los principios de Naciones Unidas.

El club deberá aplicar la responsabilidad social atendiendo a las expectativas de todos sus grupos de interés, tanto internos como externos (transparencia en la gestión y comunicación basada en el diálogo fluido y abierto). El proceso de implantación de la responsabilidad social debe involucrar a varias áreas del club - financiera, marketing, comunicación, recursos humanos, calidad o comercial -, aunque lo deseable sería que existiera un departamento de responsabilidad social creado *ad hoc*, que recabara información de los anteriores y que reportara directamente al órgano de gobierno y administración. Se ha planteado un desarrollo en varias fases escalonadas:

1ª.- Diagnóstico y posicionamiento. La entidad debería realizar un autodiagnóstico de su situación para saber en qué punto se encuentra en relación con la aplicación de la responsabilidad social. De esta manera se facilitará información a la dirección para poder evaluar los

compromisos que se pueden adquirir e identificar oportunidades y debilidades para construir un plan estratégico.

A nivel interno, ese autodiagnóstico identificará fortalezas y debilidades en todas las áreas del club, así como las prácticas responsables que ya desarrolla, así como las que podría integrar. De igual modo, le dará a conocer los posibles incumplimientos legislativos o irregularidades y los riesgos que se derivan de ello, con las afecciones tanto a nivel legal como reputacional. Sería recomendable en este punto elaborar un mapa de procesos para tener así una visión global de la organización, especificando las funciones, operaciones y procesos y las relaciones que se establecen entre ellos, para facilitar así el reparto de responsabilidades y esfuerzos destinados a cumplir los compromisos con la responsabilidad social.

Ese mismo análisis se debe hacer desde una perspectiva externa, entendida como el entorno socioeconómico y territorial en que el club se ubica y en que desarrolla sus operaciones de negocio. Para ello la entidad puede hacer uso de varias herramientas como el análisis de mercado, el *benchmarking*⁴²¹ o elaboración de un mapa de grupos de interés que permita identificar sus perfiles, demandas e inquietudes. Con todos esos datos, internos y externos, la entidad deberá realizar un análisis de conjunto que le permita extraer conclusiones de cara a efectuar una planificación estratégica. Para ello se valdrá del análisis

⁴²¹ *Benchmarking*: herramienta utilizada para comparar las prácticas de la empresa con las de los competidores líderes en el mismo sector, de forma que se puedan identificar posibles prácticas que puedan aplicarse en la propia organización para obtener una mejora.

DAFO⁴²², que brinda el beneficio de conocer la situación real en que se encuentra la variable a analizar, así como el riesgo y oportunidades que brinda el mercado:

- Debilidades: son los aspectos internos que limitan o reducen la capacidad de desarrollo efectivo de la estrategia de la empresa y constituyen una amenaza para la organización, por lo que deben ser controlados y superados (por ejemplo, instalaciones antiguas que generan un consumo excesivo de agua; falta de una cultura de marketing estratégico en el club; débil representación en instituciones relacionadas con el fútbol como UEFA, RFEF, LaLiga; deficiente estructura de fútbol base; personal no cualificado en puestos estratégicos).
- Amenazas: son las circunstancias del entorno que pueden obstaculizar o impedir la implantación de la estrategia del club (por ejemplo, existen clubes de gran calado social y económico en el entorno más inmediato que inciden en la fidelización de los socios; crisis económica global; magnates rusos o árabes que adquieren un club con riesgo de perder la identidad; malas relaciones con determinados medios de comunicación).
- Fortalezas: son los factores internos con los que cuenta la entidad, las capacidades, recursos o ventajas competitivas que deben servir para explotar oportunidades (por ejemplo, tener gran aceptación y seguimiento social; contar con instalaciones propias y buenas como estadio, ciudad deportiva...; contar con una buena estructura de fútbol base; tener estabilidad institucional; negociar un buen acuerdo de derechos de retransmisión; una buena plantilla profesional; asociarse a

⁴²² Análisis DAFO: es una metodología de estudio de la situación de una empresa o un proyecto, analizando sus características internas (Debilidades y Fortalezas) y su situación externa (Amenazas y Oportunidades).

patrocinadores solventes y que sigan buenas prácticas de responsabilidad social).

- Oportunidades: son los elementos y situaciones presentes en el entorno que nos podrán suponer una ventaja competitiva (por ejemplo, ser el equipo referente en un territorio determinado o las posibilidades que ofrece Internet como canal de comunicación y comercialización; apertura y relación con nuevos mercados, como China; cumplimiento de normas como el *fair play* financiero).

2ª.- Valores, misión y compromiso. Establecer la visión, misión, valores y compromisos es clave para centrar y dirigir el resto de acciones⁴²³ y ello, desde un enfoque de responsabilidad social significa tener clara la aportación de la entidad al desarrollo sostenible desde la triple perspectiva social, económica y medioambiental, teniendo en cuenta las consideraciones extraídas de la fase anterior. De esa manera estableceremos hasta dónde podemos y queremos llegar, cuál es el estilo de gestión del club y cómo nos gustaría que fuese, cuáles son nuestros compromisos con el buen gobierno y la transparencia e identificación de nuestros grupos de interés y de sus expectativas.

Respecto al buen gobierno, se trata de un apartado básico como ejercicio de responsabilidad social de los clubes, de modo que la implantación de estas prácticas constituye un objetivo estratégico, un compromiso con sus grupos de interés y un requisito ineludible para el reconocimiento de cualquier entidad de esas características que aspire a la excelencia y a la creación de valor de forma permanente, al margen de que, como se ha indicado en la primera parte de este trabajo, cada vez existe una mayor intervención pública en estos

⁴²³ Cfr. D. SOUCIE, "Administración...", cit. págs.. 67-68.

aspectos en forma de regulación⁴²⁴. Toda esta labor de implantación de normas de buen gobierno debe tener su génesis en la concienciación de los integrantes de la entidad, pues la ética organizacional descansa sobre la individual, sobre todo en lo concerniente a la toma de decisiones⁴²⁵. El buen gobierno debe basarse en la transparencia⁴²⁶ y perseguir una serie de objetivos estratégicos, como son la obtención de la máxima rentabilidad de la entidad – *core business* –, el crecimiento sostenible sustentado en aspectos económicos, sociales y medioambientales, la consolidación de la política de déficit cero, contar con una caja de resistencia para eventualidades futuras, la transparencia a las políticas de gestión, apertura de la entidad a la participación de todos los grupos de interés⁴²⁷, ejercer de motor para el desarrollo de su entorno, impulsar la fundación como medio de promoción de actividades formativas, comunicar de forma eficaz usando los canales de que dispone la entidad, elaboración de un Informe o Memoria anual de

⁴²⁴ Pese a que las recomendaciones establecidas por el Código de Buen Gobierno de 2015 estaban dirigidas a las empresas cotizadas, lo cierto es que, en la búsqueda de la mejora continua, pueden aplicarse a las entidades deportivas.

⁴²⁵ Cfr. J. GÓMEZ-GALLIGO, "La responsabilidad de las administraciones de las sociedades anónimas deportivas tras las recientes reformas legislativas", *Revista Aranzadi de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, pág. 58. Entiende el autor que "la función de los administradores de las SAD es una actividad cada vez más responsable y hace de su actividad una profesión cada vez más digna y valorada, precisamente porque son el motor y timón de uno de los elementos más importantes para el desarrollo económico y humano, como es la empresa deportiva".

⁴²⁶ Cfr. A. GARCÍA HERRERA, "Prevenir...", cit., pág. 3.

⁴²⁷ Entre otros, sus accionistas, con los que mantendrán un diálogo fluido respecto a cuestiones como el derecho de voto, que debe seguir el principio de proporcionalidad; derecho a recibir información; derecho de participación en la Junta o Asamblea General, incluyendo la participación por medios telemáticos; facilitar el acceso de los aficionados al accionariado de los clubes o crear figuras como la del defensor del socio.

buen gobierno y compartir el conocimiento de la gestión económico financiera del club, establecimiento de responsabilidades del Presidente y de los órganos de administración y gobierno del club basado en los principios de transparencia, lealtad institucional, régimen de incompatibilidades, comisiones delegadas, canal de denuncias, conflicto de intereses, confidencialidad. Los clubes deberían aprovechar sus canales de comunicación para compartir todos estos aspectos.

En relación con la gobernanza, la explicación a por qué diferentes organizaciones que operan en entornos también distintos a menudo tienen una estructura muy similar, la ofrece la teoría institucional, basándose para ello en el llamado "isomorfismo institucional"⁴²⁸ que, a su vez, incluye tres mecanismos a través de los cuales se produce un cambio de estas características:

- El "isomorfismo coercitivo", resultado de las presiones que se ejercen en las organizaciones por otras de las que dependen, por las expectativas culturales y por las normas legales. De esta forma, las organizaciones se vuelven cada vez más homogéneas. Un ejemplo de isomorfismo coercitivo se aprecia en el *Football League Trust*, donde los departamentos comunitarios dependen de las finanzas para ejecutar los programas⁴²⁹.
- El "isomorfismo mimético", que surge en circunstancias de incertidumbre que fomentan la imitación. La ambigüedad

⁴²⁸ Cfr. P.J. DI MAGGIO Y W.W. POWELL, "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", *American Sociological Review*, Vol. 48, Núm. 2, 1983, págs. 149-154.

⁴²⁹ Cfr. W.R. SCOTT, "The Adolescence of Institutional Theory", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 32, Núm. 4, 1987, pág. 503. El autor calificó esto como una estrategia de incentivo, pero el resultado final es el mismo.

favorece el que las organizaciones puedan modelarse a sí mismas mirando a otras de su sector que perciben como más exitosas⁴³⁰. La Organización de Deportes Comunitarios del Leyton Orient FC se convirtió en el primer departamento comunitario en establecerse como separado del club de fútbol en 1997. Su éxito ha llevado a un proceso de isomorfismo mimético mediante el cual una gran cantidad de departamentos comunitarios de clubes de fútbol han replicado estas estructuras y procesos.

- El "isomorfismo normativo", que proviene de la profesionalización, con redes organizacionales integradas por individuos intercambiables que facilitan que los nuevos modelos se propaguen rápidamente. En el fútbol, este isomorfismo se puede ver en la forma en que personas clave que han trabajado para diferentes clubes en temas de responsabilidad social permiten que las nuevas estructuras se difundan por el sector.

Este cambio isomórfico se consideró perfectamente aplicable a las iniciativas más amplias de responsabilidad social de los clubes y Di Maggio y Powell argumentaron que, para sobrevivir, las organizaciones deberían cumplir las reglas y los sistemas de creencias que prevalecían en su entorno, ya que eso les otorgaría legitimidad.

Tras ello, podremos definir la misión de la entidad, esto es, su razón de ser, aquello por lo que trabaja y a lo que orienta su actividad, pero no sólo en el aspecto económico, sino como ya hemos dicho, también en el social y ambiental. La misión otorga identidad y personalidad y hace que aumente el nivel de lealtad de los potenciales clientes (en este caso, y de forma inmediata, de los socios y accionistas).

⁴³⁰ Cfr. P.J. DI MAGGIO Y W.W. POWELL, "The Iron...", cit. pág. 152.

La visión, por su parte, concreta lo que la entidad desea ser en el futuro y es útil para definir la estrategia y adoptar decisiones.

Los valores se identifican con los principios morales y éticos en que se fundamenta la entidad. Es recomendable que se exterioricen y se den a conocer, y una buena herramienta para ello sería un Código de conducta.

3ª.- Identificación de los grupos de interés. Ya hemos hablado a lo largo del trabajo de los grupos de interés y de la especial repercusión que, en el caso de los clubes de fútbol, tienen los mismos, por lo que omitiremos definirlos de nuevo. Así, se pueden incluir entre ellos a los propietarios y accionistas, empleados (jugadores, personal administrativo y personal no cualificado), proveedores y socios comerciales, clientes (socios, abonados y simpatizantes), medios de comunicación (fundamentales en un sector, como el fútbol, que genera un importantísimo volumen de información hablada y escrita. En este aspecto será fundamental el rol del *Dircom* de la entidad) Administraciones Públicas⁴³¹ o la sociedad en general (sea la comunidad local, nacional o internacional, habida cuenta de la repercusión que tiene el fútbol contando con unos canales de comunicación que hacen que la imagen corporativa del club se transmita en cuestión de segundos de un punto a otro del planeta).

Tras identificarlos, el club confeccionará un cuadro, que deberá actualizarse periódicamente, que integre el orden de prioridades, sus expectativas, la evaluación de las mismas y las acciones concretas realizadas en ese sentido, con el objetivo final de establecer un diálogo fluido y permanente que redunde en beneficio de todas las

⁴³¹ Cfr. J. Díez GARCÍA, *La Administración Pública y el negocio del fútbol profesional*, Universidad de León, 2012, págs. 14-18.

partes implicadas y alimente el *feedback*. La comunicación, como veremos en la última fase, es básica.

4ª.- Plan estratégico y objetivos. Después de tener claras y asentadas las cuestiones anteriores, diseñaremos una estrategia que nos permita responder a esos compromisos e integrar la responsabilidad social en la gestión global del club. La gestión de la estrategia es importante porque permitirá encauzarla hacia la satisfacción de las expectativas propias y evaluarla. Como continuación de dicha estrategia, se deben desarrollar programas y planes de acción, cuyos resultados serán medidos y posteriormente comunicados a los distintos grupos de interés, con la intención de mejorar, en la medida de lo posible, los impactos del día a día de la actividad de la entidad.

5ª.- Gestión y seguimiento: sistema de indicadores. Dentro de la fase de actuaciones operativas, es clave el establecimiento de un sistema de indicadores alineado con los objetivos que la entidad pretende alcanzar (pej índices de empresas socialmente responsables, como el FTS4Good o el DJSI. También hay formas de verificar, como la SA8000 en USA, la AA10000 n UK o el SGE21 en España-Forética). Este sistema nos permitirá evaluar y hacer el seguimiento de la gestión y de las acciones propias, ayudando al club a medir su comportamiento y a evaluar los progresos que se vayan realizando.

Dichos indicadores deberán contener la triple perspectiva de la responsabilidad social, a fin de que los grupos de interés puedan evaluar el desempeño del club en todas esas cuestiones. No se trata de un sistema de medición de acciones pasadas, sino de una herramienta útil para implementar la estrategia futura. El sistema de indicadores debe ser lo suficientemente útil y eficaz como para

conocer de forma exhaustiva el comportamiento del club en esta materia.

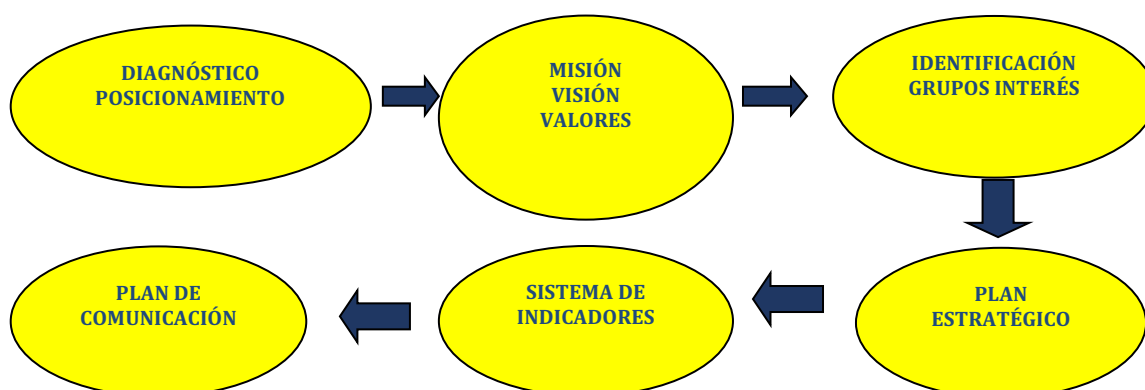
6ª.- Evaluación y comunicación. Como hemos mencionado, la comunicación de las actuaciones de la entidad y sus resultados a los diferentes grupos de interés es fundamental para fomentar la mejora continua en la organización⁴³². De esa manera se transmite transparencia al exterior, mejorando la imagen de la entidad y generando mayor confianza.

Para ello se deberá establecer un Plan de Comunicación Responsable que recogiera aspectos como los relativos a la creación de capital humano, seguridad y salud en el trabajo, relación con las comunidades locales, actividades relacionadas con la exclusión social, racismo o medioambiente.

El papel del Dircom – o Director de Comunicación – y del Departamento de Comunicación del club es relevante tanto a nivel interno – no olvidemos que es importante comunicar la responsabilidad social *ad intra* – como externo – para aprovechar su repercusión y el seguimiento mediático -. Pero la herramienta ideal a la hora de comunicar la estrategia en este ámbito sería la Memoria o Informe de responsabilidad social, que posteriormente se daría a conocer a través de los canales de comunicación del club, principalmente de su página web.

⁴³² Cfr. D. SOUCIE, *Administración...*, cit. pág. 197.

Figura 19: Diversas fases en la aplicación de un Plan de responsabilidad social



Fuente: Elaboración propia (2019)

Como complemento de lo anterior, y en aras de la permanente voluntad de actualización y adaptación que debe presidir esta materia, se propone que los clubes integren en su estrategia de responsabilidad social las directrices fijadas por los Objetivos de Desarrollo Sostenible, el reporte de información no financiera o la implementación de programas de cumplimiento, esto ya dentro de su estrategia de buen gobierno.

1. Propuesta de mejora 1: los ODS como parte de la estrategia de responsabilidad social de los clubes. El deporte se ha mostrado como una herramienta eficaz y flexible para promover la paz y los ODS y así ha sido reconocido en numerosas Resoluciones de la Asamblea General⁴³³ y por la Oficina de las Naciones Unidas para el Deporte, el Desarrollo y la Paz.

⁴³³ La Resolución 70/1, aprobada el 25 de septiembre de 2015 y titulada "Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible" reconocía el papel del deporte en el fomento del progreso social y como facilitador del desarrollo sostenible. Disponible en https://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ares70d1_es.pdf

La participación regular en actividades deportivas genera beneficios sociales, además de inculcar hábitos de vida saludables. Diversos estudios de la organización Mundial de la Salud vinculan el ejercicio a la mejora de la autoestima, la confianza en uno mismo y, en general, al bienestar.

Ya en 1978, la UNESCO reconoció el deporte y la educación física como un "*derecho fundamental para todo el mundo*". La Asamblea General de Naciones Unidas en 2015 aprueba la Agenda 2030 y considera el deporte como un importante facilitador del desarrollo sostenible, al contribuir cada vez más a hacer realidad el desarrollo y la paz promoviendo la tolerancia y el respeto, y que respalda también el empoderamiento de las mujeres y los jóvenes, las personas y las comunidades, así como los objetivos en materia de salud, educación e inclusión social.

Por eso, el deporte y, en concreto el fútbol debe estar ligado a la consecución de los ODS, ya que todos disfrutan de él y su alcance es inigualable.

Lógicamente, del catálogo de objetivos y metas descrito por Naciones Unidas, unos se adaptan mejor que otros para ser desarrollados a través del deporte, aunque la vinculación y el compromiso con todos ellos por parte de las entidades deportivas y, en concreto, por los clubes de fútbol debe ser completa y formar parte de una estrategia transversal que envuelva a todas las áreas del club.

Como decimos, hay una serie de ODS que se identifican mejor con los clubes de fútbol, entre ellos destacamos:

- ODS 3: Garantizar una vida sana y promover el bienestar de todos.

- Meta 3.4: conseguir en 2030 que se reduzca en un tercio la mortalidad prematura por enfermedades no transmisibles mediante su prevención y promover la salud mental y el bienestar.
- ODS 4: Garantizar una educación inclusiva y equitativa de calidad y promover oportunidades de aprendizaje permanentes para todos⁴³⁴.
- ODS 5: Lograr la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y las niñas. El deporte, en su forma más básica, fomenta la participación equilibrada y tiene la capacidad de promover la igualdad de género, ya que a su través se puede empoderar a las mujeres que, además, se benefician de su efecto positivo sobre el estado de salud y psicosocial. La participación femenina en el deporte también cuestiona los estereotipos y papeles sociales que se asocian comúnmente a la mujer, pues ayuda a demostrar a la sociedad su talento y sus logros al hacer hincapié en sus aptitudes y capacidades. Esto, a su vez, mejora la autoestima y la confianza en uno mismo de las mujeres participantes. El deporte también ofrece oportunidades de interacción social y amistad, que pueden sensibilizar a sus homólogos masculinos sobre los papeles

⁴³⁴ Los ODS 3 y 4 se complementan, ya que los niños y jóvenes se benefician de la actividad física que, combinada con un plan de estudios adecuado, es necesaria para una educación completa. El deporte ofrece aprendizaje permanente y educación alternativa para niños que no pueden asistir a la escuela. Al participar en actividades deportivas y físicas con la escuela, los estudiantes están expuestos a valores deportivos fundamentales, entre ellos el trabajo en equipo, el juego limpio, el respeto de las normas y de los demás, la cooperación, la disciplina y la tolerancia. Estas aptitudes son esenciales para la futura participación en actividades grupales y en la vida profesional y pueden estimular la cohesión social dentro de las comunidades y sociedades. Por este motivo, Naciones Unidas desarrolla diferentes programas con el objetivo de utilizar el deporte como herramienta de progreso.

asignados al género y transmitir beneficios sociales y psicológicos a personas y grupos⁴³⁵.

- ODS 8: Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo productivo y el trabajo decente.
- ODS 11: Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles.
- ODS 16: Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible y construir a todos los niveles instituciones eficaces e inclusivas que rindan cuentas. Así pues, el deporte puede utilizarse como herramienta válida para la prevención de conflictos y la promoción de la paz duradera, puesto que su universalidad tiene la capacidad de trascender culturas. En su contribución a la paz, el deporte ofrece a menudo entornos seguros a nivel comunitario y de base, en los que los participantes se unen en la búsqueda de objetivos e intereses comunes, aprenden los valores del respeto, la tolerancia y el juego limpio, y desarrollan competencias sociales. Como denominador común y pasión compartida, el deporte puede tender puentes entre comunidades, independientemente de sus diferencias culturales o divisiones políticas. En época de

⁴³⁵ Existen varios ejemplos de esta circunstancia, como el proyecto Diyar Consortium, desarrollado en Palestina, que ilustra la capacidad del deporte para promover la igualdad de género. Este proyecto creó un centro deportivo que, en una sociedad donde la desigualdad era visible, brindaba a las mujeres la oportunidad de participar y aprender aptitudes y conocimientos para el empleo. Uno de sus logros fue la creación de un equipo de fútbol femenino, que llegó a ganar en 2011 el primer campeonato de la Liga Palestina de fútbol femenino. Además, Diyar ha desarrollado una sólida red y asociaciones con organizaciones palestinas e internacionales, lo que ha permitido que el proyecto cobre impulso y gane apoyo para ser sostenible, beneficiando, no solo a las mujeres, sino a la sociedad en general.

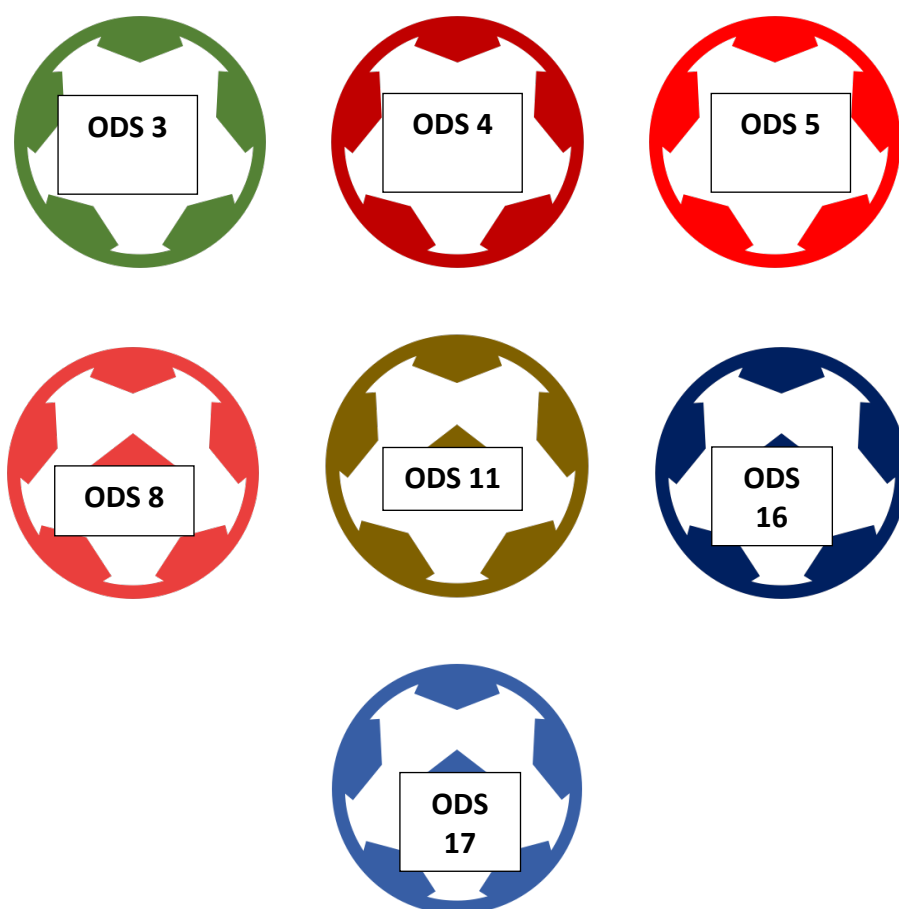
conflicto o inestabilidad, las actividades deportivas pueden ofrecer a los participantes un sentido de normalidad⁴³⁶.

- ODS 17: Alianzas para lograr los objetivos. Para la verdadera mejora del desarrollo mundial y la consecución de los ODS es fundamental el establecimiento de asociaciones sólidas y cohesionadas. El mundo está más interconectado que nunca y el fenómeno mundial del deporte tiene el poder de conectar las influyentes redes de diversos asociados y partes interesadas con un compromiso común con el desarrollo sostenible⁴³⁷.

⁴³⁶ El Programa de Liderazgo Juvenil de Naciones Unidas supuso una herramienta esencial para que Corea del Norte y del Sur utilizaran el deporte para generar vínculos sociales que les ayudaron a fomentar el acercamiento, el respeto, el entendimiento mutuo y el diálogo.

⁴³⁷ Un ejemplo destacado de este tipo de asociación es la cooperación entre Naciones Unidas y el Comité Olímpico Internacional, una entidad que goza de la condición de observador en la Asamblea General de las Naciones Unidas y comparte con la Oficina de Naciones Unidas para el Deporte, en calidad de asociado clave, varias iniciativas conjuntas para el desarrollo y la paz. Por ejemplo, la Asamblea General ha aprobado varias Resoluciones sobre la tregua olímpica, de manera que, cada cuatro años, Naciones Unidas insta a los Estados miembros a respetar la tregua durante la celebración de los Juegos Olímpicos y Paralímpicos. De este modo, los valores olímpicos se han convertido en un importante componente del deporte y la educación con una larga tradición en la promoción de la paz. La Resolución 70/4 de la Asamblea General, titulada "Construcción de un mundo pacífico y mejor mediante el deporte y el ideal olímpico", aprobada en 2015, acordó la tregua olímpica desde el séptimo día anterior a la ceremonia de inauguración de los Juegos Olímpicos de Río de 2016, celebrada en agosto, hasta el séptimo día posterior a la ceremonia de clausura de los Juegos Paralímpicos de Río de 2016, que tuvo lugar en septiembre.

Figura 20: ODS con especial incidencia en el mundo del fútbol



Fuente: Elaboración propia a partir de ODS (2019)

En definitiva, los ODS ofrecen una gran oportunidad al fútbol para posicionarse como sector competitivo y responsable. Se trata de utilizar el deporte como una herramienta para construir una sociedad más inclusiva y enviar un mensaje de paz y de respeto. El deporte puede ayudar a impulsar el desarrollo social, el crecimiento económico, la salud, la educación y la protección ambiental, especialmente si forma parte de políticas a largo plazo, coherentes y sostenibles a nivel municipal, regional y nacional. Sin embargo, el deporte sigue enfrentándose a numerosas dificultades para explotar su verdadero potencial. Así, se siguen sucediendo en el mismo episodios de intolerancia, racismo, odio, violencia o malas prácticas, por lo que la responsabilidad para alcanzar los objetivos propuestos se

traslada a las organizaciones deportivas, a sus integrantes, a los jugadores, a su agentes y, cómo no, también a los aficionados, que deben hacer todo lo posible para luchar contra estos males y aprovechar totalmente la *vis atractiva* del deporte como elemento dinamizador, de forma que promuevan la adopción de la buena gobernanza, la integridad y la transparencia, haciendo de los ODS el centro de todas las organizaciones deportivas.

Finalmente, se ha elaborado una metodología a adoptar por los clubes de fútbol para desarrollar un papel decisivo en la consecución de la Agenda 2030 y los ODS, que comprendería las siguientes fases:

- 1- Fijación de un compromiso para la consecución de la Agenda mediante una declaración pública por parte del máximo responsable de la entidad. Este paso es fundamental para comenzar a integrar transversalmente los ODS dentro de la estrategia de la organización, crear una cultura interna y familiarizar a todos sus componentes con ellos.
- 2- Una vez asumidos internamente, las entidades desarrollarán una labor de sensibilización externa, aprovechando su proyección. Para ello, deberán incorporar su mensaje en las campañas de comunicación que desarrollen, alinear sus eventos y jornadas con el marco de la Agenda y llevar a cabo acciones relacionadas con ella. También será vital la creación de alianzas estratégicas con otros actores.
- 3- Posteriormente, los clubes definirán sus prioridades en relación con los ODS, ya que, como se ha dicho, no es necesario que actúen sobre todos ellos. Para seleccionar los Objetivos sobre los que intervenir, deberán localizar y medir sus impactos, tanto reales como potenciales, teniendo en cuenta factores como su enfoque estratégico o el ámbito territorial que comprendan.

- 4- Relacionado con lo anterior, los clubes seleccionarán indicadores que expresen la correlación entre sus actividades y su impacto en la contribución a los ODS, de manera que la misma pueda monitorearse a lo largo del tiempo.
- 5- La última fase consistirá en la comunicación del progreso de la entidad en su contribución a los ODS a través de los medios de los que el club disponga, como páginas web, redes sociales o Memorias, sean anuales o específicas de sostenibilidad. El club deberá ser transparente y hacer públicos todos sus esfuerzos en relación a su contribución con la consecución de la Agenda 2030, como las razones que han llevado a la elección de cada ODS como prioritario, las acciones realizadas desde la organización para su contribución, los progresos realizados o cuáles han sido las alianzas llevadas a cabo.

Al margen de que cada club desarrolle su propia metodología, también será posible establecer una hoja de ruta sectorial, auspiciada por organismos como LaLiga o la RFEF, en aras de las alianzas de las que hablan los ODS. Dicha estrategia permitirá articular un enfoque común sobre cómo esta industria puede maximizar su potencial para contribuir al logro de la Agenda. El proceso para desarrollar una hoja de ruta del sector implica tres pasos clave:

- 1- Establecimiento de la situación inicial, mediante la realización de un estudio de los impactos de los ODS que determine dónde y cómo puede contribuir el sector a los mismos. Ese esbozo supone una tarea compleja que deberá ayudarse de la experiencia acumulada y cubrir los problemas ambientales, sociales y económicos.
- 2- Identificación de oportunidades de impacto clave. Los resultados del paso anterior proporcionarán una visión acerca de cuáles son los ODS que constituyen áreas prioritarias para el

sector. Después, éste deberá analizar cómo puede aprovechar sus atributos y abordar sus impactos para contribuir a cada Objetivo priorizado. Para ello, el sector deberá hacer un balance de los programas y actividades actuales y evaluar el grado en que estos se alinean con las ambiciones de la agenda de los ODS, así como celebrar *focus group* con todos sus *stakeholders* a fin de proporcionar información sobre las posibles oportunidades de contribución a los ODS. Si bien es probable que existan muchos más ámbitos que podrían explorarse, debería centrarse en aquellos donde pueda aprovechar mejor sus capacidades.

- 3- Llamada a la acción. Para aprovechar al máximo el potencial de las principales oportunidades de impacto identificadas en el paso anterior, es importante conocer las barreras existentes que puedan impedir que el sector cumpla con ello, así como las soluciones que ayuden a superarlas. Por eso, la monitorización regular será el proceso continuo que respaldará la alineación estratégica, ayudará a identificar tendencias, medir el progreso, informar la toma de decisiones y, en última instancia, impulsar la innovación. Finalmente, una estrategia de comunicación que ofrezca actualizaciones transparentes sobre todo el progreso y el desempeño debería ser una parte integral de la hoja de ruta.

2. Propuesta de mejora 2: la integración voluntaria de las disposiciones de la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, sobre aspectos no financieros y diversidad.

Como venimos manteniendo a lo largo de estas páginas, las nuevas exigencias sociales sobre la mayor transparencia de las organizaciones, unidas a la sofisticación de unos grupos de interés que valoran intangibles como el comportamiento medioambiental o la composición del Consejo de Administración, hacen que, al lado de la información

puramente financiera, cada vez sean más las entidades que publican información no financiera a través de sus Memorias de Responsabilidad Social o Informes Integrados.

En España, la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. La nueva legislación, que sigue la línea trazada por el Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, que a su vez implicaba la transposición de la Directiva comunitaria 2014/95/UE sobre divulgación de información no financiera y diversidad, amplía el número de empresas que deben publicar esa información no financiera.

Aunque *ex ante* dicha regulación no se aplica a los clubes y sociedades del fútbol profesional español, lo cierto es que si adoptasen una actitud proactiva en orden a la asunción voluntaria de la misma, podrían obtener una clara ventaja competitiva, ya que ello les situaría en un estrato superior que aumentaría notablemente su atractivo reputacional y, por tanto, su valor global como empresa. Esa postura supondría ir un paso más allá del llamado enfoque *compliance*, esto es, del mero cumplimiento de lo exigido en la Ley, y apuntar hacia la integridad mediante una gestión basada en valores⁴³⁸. Es cierto que la legalidad es uno de los principios éticos, ya que cumplir las leyes justas es éticamente obligatorio, pero la ética organizativa no se circunscribe a ese mínimo moral y la

⁴³⁸ Cfr. M. GUILLÉN PARRA, *Ética en las organizaciones. Construyendo confianza*, Pearson-Prentice Hall, Madrid, 2006, pág. 294.

incorporación de la misma en la estrategia operativa organizacional es una de las características de la responsabilidad social⁴³⁹.

Al margen de incluir una descripción del modelo de negocio, esto es, de la organización y su estructura, su estrategia, entorno y mercados en los que opera, así como de los objetivos y tendencias que pueden afectar a su futura evolución, la nueva normativa exige que las entidades detallen su estado de información no financiera, referente a cuestiones medioambientales - gestión ambiental e impactos de su actividad -, sociales y de personal - igualdad de género, de diálogo con las comunidades locales, relativas a condiciones laborales y de salud y seguridad en el trabajo -, al respeto de los derechos humanos o atinentes a la lucha contra la corrupción y el soborno.

Ese reporte, que deberá ser verificado después de manera independiente, se podrá presentar de manera separada - mediante un Informe o Memoria de Responsabilidad Social independiente - o incluido dentro del Informe de Gestión de la entidad. Como establece la Ley, en el supuesto de que no se ofrezca información acerca de alguna de las cuestiones expuestas, se deberá explicar el por qué, en una especie de guiño al sistema *comply or explain*⁴⁴⁰, tan utilizado en el ámbito del buen gobierno, que obligará a la entidad a dar una explicación pública acerca de la desviación de las reglas. Además, y como muestra de la implicación y compromiso de los administradores con estas prácticas, estos firmarán el Informe y responderán de su veracidad.

⁴³⁹ Cfr. J. L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, *Empresa y...*, cit., pág. 92.

⁴⁴⁰ Cfr. D. SEIDL, J. ROBERTS, P. SANDERSON AND A. RUSKIN, "Applying...", cit., págs. 5-6.

Del mismo modo, las organizaciones habrán de preparar y publicar esa información alineándose con los marcos y estándares internacionalmente reconocidos, entre otros los del Pacto Mundial, el GRI o los ODS. De esta forma, las entidades podrán identificar los ámbitos más relevantes en los que pueden contribuir e integrar estos objetivos a su estrategia corporativa, lo que les dará la posibilidad de optimizar su eficiencia y generar nuevas líneas de negocio además de relaciones más sólidas con sus grupos de interés.

En virtud de lo expuesto, a efectos de cumplir voluntariamente la nueva normativa, los clubes deberían elaborar un estudio estratégico que incluya los siguientes estadios:

- 1- Autodiagnóstico, mediante un análisis gap o auditoría preliminar que permita a la entidad identificar la brecha, si es que la hay, entre lo exigido por la norma y lo que realmente hace
- 2- Redacción de políticas y procedimientos. Una buena gobernanza facilitará el nombramiento del grupo de personas que se encargue del proceso de elaboración de la Memoria, que deberá tener un profundo conocimiento de la entidad solicitando información a los distintos departamentos del club.
- 3- Medición de resultados utilizando indicadores de desempeño cuantitativos, con el fin de conocer el progreso de la gestión de los temas relevantes en el negocio y la cadena de valor.
- 4- La elaboración del *reporting*, propiamente dicho.
- 5- La posterior verificación, para dotar de fiabilidad a la información emitida.

En suma, se trataría de alinear los procesos de *reporting* financieros y no financieros y proyectar una imagen de consolidación de la cultura corporativa de la entidad. De esa manera, al elevar de manera

voluntaria sus niveles de exigencia en cuanto a la transparencia, los clubes profesionales del fútbol español pasarían a convertirse en referentes en materia de divulgación de esa clase de información, adelantándose a sus competidores, lo que generará mayor confianza y competitividad y, en general, hará crecer su volumen de negocio, pues una apuesta decidida por el buen desempeño incrementa la elegibilidad por parte de unos grupos de interés que cada vez demandan mayor frecuencia de información y genera un retorno incremental.

Lo que se persigue con todo lo anterior es la concepción del club como una empresa que sea capaz de conectar con las nuevas sensibilidades sociales y sepa gestionar adecuadamente sus activos no tangibles a fin de que le aporten reputación corporativa y mayor legitimación social. En ese modelo destacan los siguientes caracteres⁴⁴¹:

- 1- Concepción de la empresa de base ampliada, en la que los diversos grupos de interés estén identificados y se les otorgue un trato preferencial como parte importante de la estrategia de la entidad.
- 2- Cumplimiento de la ley y voluntad de ir más allá de las exigencias legales, asumiendo como innegociables unos mínimos éticos que, eventualmente, pudieran estar o no representados en lo legalmente exigible, lo que entronca con el establecimiento de programas de cumplimiento⁴⁴².

⁴⁴¹ Cfr. J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, *Empresa y...*, cit. págs. 85-86.

⁴⁴² Cfr. J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, *Empresa y...*, cit., pág. 92. Resulta ilustrativa la frase del autor al decir que *"la ley es el suelo firme, pero no el techo al que debe aspirar la organización en busca de la excelencia. Al contrario, la ética implica muchas veces ir más allá de lo exigido por la ley, de manera voluntaria y en eso radica una de las características de la responsabilidad social"*.

- 3- Visión estratégica, amplia e integral de la responsabilidad social.
- 4- Diálogo abierto y transparente con todos los interlocutores relevantes.
- 5- Basar la gestión en la triple dimensión económica, social y medioambiental.
- 6- Búsqueda de la rentabilidad sostenible.
- 7- Aspiración al buen gobierno y a la ciudadanía empresarial.
- 8- Todo ello sustentado en la dimensión moral de la empresa y en la gestión excelente y socialmente responsable. Para ello, la organización debe institucionalizar la ética organizativo-empresarial, mediante la adopción de instrumentos, como códigos, formación o planes de responsabilidad social⁴⁴³.
- 9- Estrategia en constante actualización y orientada a la consecución de valores intangibles, como la solidaridad, empatía, sostenibilidad, identidad..., bajo la idea de que el fútbol excede a lo estrictamente deportivo.

3. A modo de síntesis. En este apartado hemos podido constatar cómo la mayoría de clubes del fútbol español ha variado su modelo de gestión hacia políticas que se asemejan con mucho a las de las empresas convencionales, no en vano algunos de ellos se han convertido en verdaderas multinacionales debido al flujo económico que generan. Siguiendo ese paralelismo, estas entidades han efectuado una apuesta clara por la responsabilidad social, al haberla incorporado a sus respectivas agendas como una exigencia que permite aprovechar la fuerza del balompié para transmitir valores y fomentar un sentimiento de pertenencia e identificación a unos colores, aunque lo cierto es que sigue quedando en el aire la cuestión

⁴⁴³ Cfr. J.L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, *Empresa y...*, cit. pág. 101. Como apunta el autor, se trataría de hacer el traje a medida que cada organización necesite.

de si esto se ha hecho desde el convencimiento o si la multiplicación de iniciativas sociales y ciudadanas por parte de las organizaciones deportivas responde, en parte, a su voluntad por mejorar su imagen corporativa y su reputación. Se ha efectuado un acercamiento al estado actual de la cuestión mediante el análisis de las páginas web de los clubes profesionales españoles y, en base a ello, se ha podido llegar a varias conclusiones.

La primera de ellas se refiere a la posición que los clubes adoptan respecto a su responsabilidad social, basada en la siguiente taxonomía: un enfoque reactivo, cumpliendo lo legalmente exigido, pero sin ir más allá; intermedio, cuando se sitúan en una cota más alta que la del mero *compliance*, tienen identificados a sus grupos de interés y tienden canales de diálogo con ellos; y, finalmente, proactivo o *integrity*, para entidades que elaboran Informes de progreso y Memorias de Sostenibilidad por referencia a estándares y parámetros internacionalmente conocidos y asumen una posición dinámica y de liderazgo en estos temas. Pues bien, como decimos, salvo excepciones en que la postura es claramente proactiva, la mayoría opta por un enfoque mixto, que presenta caracteres tanto del desempeño reactivo como del intermedio. Así, no puede negarse que los clubes españoles desarrollan acciones responsables, de hecho se comprueba que llevan tiempo realizándolas, sobre todo, de índole comunitaria, aunque hasta hace relativamente poco este fenómeno rara vez se trataba en términos de responsabilidad social, lo que dificultaba su reconocimiento como objeto de análisis⁴⁴⁴.

Asimismo, tras analizar las políticas de responsabilidad social concretas que los clubes españoles llevan a cabo, se puede afirmar

⁴⁴⁴ Cfr. P. PANIAGUA SANTAMARÍA, *Cultura y guerra del fútbol. Análisis del mensaje informativo*, UOC, Barcelona, 2009, págs 15-22.

que se centran, sobre todo, en dos de las tres variables que componen el concepto, la social y la medioambiental, tratando de manera separada la económica y de buen gobierno. Esto debería subsanarse, ya que esos aspectos componen un todo de ese conjunto que es la triple cuenta de resultados.

En este sentido, se observa que los clubes parecen haber asumido su rol de ciudadanos corporativos y las acciones de carácter social se desarrollan, en la mayoría de los casos, a través de las fundaciones constituidas expresamente para vehicular esos proyectos⁴⁴⁵, hecho este en el que están más avanzados que sus homólogos europeos, y cuyas actividades se publicitan convenientemente a través de los medios de que dispone el club.

El impacto medioambiental también es reconocido por los clubes españoles como otra de las facetas donde desarrollar su responsabilidad social. De hecho, son conscientes del rastro ecológico que ocasionan sus actividades y tratan de amortiguarlo supliendo estas carencias, ya sea de forma directa - medidas de ahorro energético y de recursos o reciclado de materiales -, o indirecta - reducción de su huella de carbono mediante compensaciones a terceros -. Aun con todo, se trata de un ámbito donde existe un amplio margen de mejora, ya que los clubes, en colaboración con las Administraciones Públicas que a nivel nacional, regional y, sobre todo, local⁴⁴⁶, deben jugar un papel estimulante y facilitador, deben

⁴⁴⁵ Cfr. X. GINESTA PORTET Y E. ORDEIX RIGO, "Fundaciones y deporte: cómo el fútbol profesional catalán comunica su Responsabilidad Social Corporativa", en *Comunicación y desarrollo en la era digital*, Universidad de Málaga, Málaga, 2010, pág. 1. Disponible en <http://www.aeic2010malaga.org/upload/ok/230.pdf> (ultimo acceso enero de 2019)

⁴⁴⁶ En este sentido, es muy importante el llamado "Pacto de los Alcaldes", principal movimiento europeo en el que participan las autoridades locales y regionales que

liderar la transición hacia un nuevo modelo basado en medidas energéticamente sostenibles, constituyendo arquetipos mediante la aplicación en sus instalaciones - estadios o centros de entrenamiento y, con mayor motivo en el caso de que utilicen instalaciones públicas - de criterios alineados con los ODS y la Agenda 2030, como por ejemplo la apuesta por vehículos eléctricos⁴⁴⁷, la implantación de sistemas de control en el uso de energías (climatización, agua caliente sanitaria e iluminación led) o las rehabilitaciones en sus edificios (fachadas, cubiertas, ventanas...).

Aun con todo, como decimos, existe margen de mejora en ambos sectores, fundamentalmente en orden a su estructuración y divulgación.

Donde se observa, sin embargo, una mayor distancia o, cuando menos, confusión al no tener conciencia de incluir este aspecto dentro de la responsabilidad social, es en lo relativo a la gobernanza. Posiblemente, en esta consideración influya lo que mencionado *ut supra*, esto es, el sesgo social y ecológico que la responsabilidad parece desprender, de manera que hay organizaciones que entienden que, cumpliendo determinados aspectos de esas facetas, estarían asumiendo una actitud suficientemente diligente cuando, en realidad, la misma no estaría totalmente desarrollada hasta que no incluyeran en su planificación estratégica, al lado de los programas comunitarios y ambientales, los diferentes aspectos de buen gobierno, ética, transparencia y diálogo con sus grupos de interés. Pero vayamos por partes.

han asumido el compromiso voluntario de mejorar la eficiencia energética y utilizar fuentes de energía renovable en sus territorios.

⁴⁴⁷ Como ejemplo, cabe citar la nueva ciudad deportiva proyectada por el Real Betis Balompié

<https://www.marca.com/futbol/betis/2019/05/14/5cda7750e5fdea4d5a8b45f8.html>

En lo que respecta al concepto de gobernanza, este se proyecta a todas las organizaciones, públicas y privadas, sea cual sea su sector. En España, al igual que en los países de su entorno, estos temas han pasado de la teoría a la práctica con la aprobación de normas que incorporan a los respectivos ordenamientos jurídicos las recomendaciones tendentes a asegurar el buen gobierno y la transparencia sobre las actividades de las organizaciones, sean sociedades cotizadas - con la obligatoriedad de publicar un Informe de Gobierno Corporativo que detalle las normas y principios éticos con los que cuenta cada organización y, todo ello, alineado con la exigencia de una visión más global y comprometida con la sociedad - u otra clase de entidades - como se ha plasmado en el Anteproyecto de la nueva Ley del Deporte -. De esta manera, la obligatoriedad ha supuesto un aliciente para las organizaciones, dejando atrás el carácter voluntario con el que surgieron estas prácticas, por lo que entendemos que es fundamental que exista un marco regulatorio que garantice el cumplimiento de las cuestiones más importantes.

Por otro lado, cabe destacar que en las entidades conviven, como dos realidades paralelas, la ética de la organización y la de las personas que la componen. La primera se practica trabajando la cultura empresarial, construyéndola por referencia a valores y parámetros y, sobre todo, incorporando los mismos en la toma de decisiones⁴⁴⁸. Además, puede desarrollarse a través de herramientas como los códigos de conducta, instrumentos a través de los cuales cada organización difunde y promociona sus valores⁴⁴⁹ que pueden ser muy válidos siempre que estén bien elaborados, sean coherentes con

⁴⁴⁸ Cfr. P. VERHEZEN, "Giving Voice in a Culture of Silence. From a Culture of Compliance to a Culture of Integrity", *Journal of Business Ethics*, Núm. 96, 2010, págs. 187-206.

⁴⁴⁹ Cfr. D. M. DRISCOLL Y M. HOFMANN, "Ethics and Corporate Governance: Leadership from the Top", *ASCI Journal of Management*, Vol. 27, 1-2, 1998, págs. 24-25.

la misión, la estrategia, los objetivos y las políticas de la organización, sean compartidos por sus miembros y, sobre todo, se vean reforzados desde la alta dirección y el Consejo de Administración⁴⁵⁰. Pero, como decimos, al lado de la ética grupal figura la individual, la de los miembros de las organizaciones, que reside en la conciencia de cada cual y, por ello, es muy difícil de controlar. Como dice García Caba⁴⁵¹, *"la piedra filosofal sobre la que se sustentan los pilares del sistema de régimen jurídico del buen gobierno deportivo son las personas y si estas no toman conciencia personal y profesional de la necesidad de aplicar la ética en su quehacer diario, el sistema no funcionará por muchos códigos y prácticas que se publiquen"*.

En este contexto, surge la idea del *compliance*, como observancia de todo el ordenamiento jurídico para evitar la derivación de las responsabilidades a la entidad y reflejo de una cultura corporativa de integridad. El cumplimiento puede ser, como decimos, de normas penales, civiles, administrativas y mercantiles, pero también tiene una vertiente ética tendente a fortalecer la estructura organizativa, en el marco de la aproximación moral a la responsabilidad social, ya que aquella, junto a la transparencia, se ha convertido en la principal reclamación del buen gobierno⁴⁵². Por eso, un planteamiento estrictamente de cumplimiento con la legalidad vigente, siendo válido, no será suficiente para hacer frente al vasto rango de problemas éticos que pueden aparecer en el día a día, porque, como

⁴⁵⁰ Cfr. J. L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, *Empresa y...*, cit., pág.147.

⁴⁵¹ Cfr. M. M. GARCÍA CABA, "El régimen jurídico del buen gobierno deportivo en España: balance actual y esquemas para un análisis preparativo", *Revista Aranzadi del Derecho del Deporte y el Entretenimiento*, Núm. 19, 2007, pág. 260.

⁴⁵² Cfr. J. L. PÉREZ TRIVIÑO, "La publicidad activa de las federaciones deportivas, según la Ley 19/2013, de 9 de diciembre", *Revista Española de Derecho Deportivo* núm. 42, Reus, Madrid, 2018, pág. 92.

decimos, aquélla no se reduce al mero cumplimiento de la ley. Por eso se aconseja la implementación del enfoque *integrity* que, aunque tiene en común con el de mero cumplimiento muchas políticas explícitas y estructuras comunes, es más amplio por ser más exigente que el mero hecho de acatar normas legales, puesto que busca desarrollar la autonomía y responsabilidad de las personas. La ampliación de esos programas aplicándolos, no sólo al ámbito estrictamente penal, sino también a la mejora de la calidad ética y legal del gobierno y administración de los clubes, aumentará su efectividad. De esta manera, la ética en las organizaciones no se ceñirá solamente a la aplicación de las normas, lo que le convertiría simplemente en una variante *soft* del *compliance*, sino que consiste más bien en la adopción de buenas decisiones ante situaciones en las que surgen dudas sobre el modo de actuar. Aplicado a un club de fútbol, esto deberá responder, en primer lugar, a la pregunta de ante qué y quiénes se debe plantear. No debemos olvidar que el fútbol tiene un fuerte componente de sensaciones y los clubes, como elementos de cohesión social que son, constituyen una poderosa herramienta de dinamización para transformar la sociedad y deben tener en cuenta todo lo que sucede a su alrededor y comprometerse con la sociedad, asumiendo que una entidad amable con su entorno es una entidad con futuro. Por tanto, para conseguir la efectividad de esos programas, es básico construir un modelo comunicacional válido y se debe tener un exhaustivo conocimiento de los grupos de interés y de sus necesidades, identificarlos, clasificarlos⁴⁵³ y priorizar sus intereses en base a los recursos de que se disponga mediante herramientas bidireccionales y participativas. Esto es importante porque los *stakeholders* pueden contribuir al éxito o al fracaso de una organización tan expuesta mediáticamente como un club de fútbol y,

⁴⁵³ Cfr. J. L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ Y A. BAJO SANJUÁN, "La teoría del stakeholder...", cit., págs. 130-143.

para ello, estos cuentan con potentes medios favorecidos por el boom de la sociedad de la información y el uso de las nuevas tecnologías. Ello supone una visión a largo plazo que implica la construcción de imagen, marca y reputación corporativa⁴⁵⁴.

Así las cosas, resulta evidente que la responsabilidad social, aplicada desde su triple perspectiva, es un factor de nombradía de los clubes⁴⁵⁵ que debe incorporarse a su agenda. El público se identifica más con la organización responsable y desarrolla lazos emocionales con ella, por lo que la reputación corporativa es un elemento esencial en el liderazgo de cualquier organización como generador de valor de marca y reconocimiento social. En ese sentido, Rodríguez Carrasco⁴⁵⁶ defiende que un modelo dinámico de reputación corporativa englobaría todos los factores de la responsabilidad social corporativa. Se trataría de convertir la reputación en un arma estratégica que aumente la competitividad de la organización en el mercado, ya que será mejor valorada por el consumidor potencial que percibe esos ecos y, en general, por toda la sociedad. Una gestión ética hará que la entidad sea capaz de conectar con las nuevas necesidades sociales, gestionar sus activos no tangibles y obtener una mayor legitimación social, lo que, entre otras cosas, le hará estar protegida de la inestabilidad derivada de un mal resultado deportivo. Los enfoques clásicos que basaban el éxito en el fútbol en las victorias deportivas han perdido validez por su carácter efímero y hoy se valoran, además, otros intangibles, lo que genera nuevas fuentes de ingresos

⁴⁵⁴ Cfr. J. VILLAFANE GALLEGO, *Influencia de la reputación en la comunicación corporativa*, Trotta, Madrid, 2003, pág. 174.

⁴⁵⁵ Cfr. F. OLABE SÁNCHEZ, "La RSC como factor...", cit., pág. 154.

⁴⁵⁶ Cfr. J.M. RODRÍGUEZ CARRASCO, *Percepción y medida en la reputación empresarial*, UNED, Madrid, 2004, pág. 119.

a la entidad, en línea con la teoría de la identidad social⁴⁵⁷. Y esta circunstancia debe ser aprovechada por las entidades como una de sus fortalezas, pero para eso deberán exprimir al máximo sus poderosas herramientas de comunicación, sobre todo las más directas, como son redes sociales, ya que el cliente adquiere el producto en función de la vivencia que tenga con él.

Tras haber analizado el estado actual de la cuestión, se realiza una propuesta sobre cómo deberían desarrollar los clubes del fútbol español su responsabilidad social. Como se ha indicado, pese a existir un gradual interés por los temas de transparencia y buen gobierno, auspiciado por el impulso que desde diversas instancias, principalmente LaLiga y, más recientemente, la RFEF, lo cierto es que, en muchos casos son tratados al margen de las otras dos. Todo lo expuesto se debe entender bajo la perspectiva de la vertiente puramente económica de la cuenta de resultados. En esa línea, LaLiga anuda la responsabilidad social tanto al control económico como al proyecto llamado *Fair Play Social*, que incide en el buen gobierno como catalizador de las demás facetas de responsabilidad, mediante la evidencia de que, una disminución y control de la deuda pública de los clubes hará crecer su acción social. Es decir, estableciendo el silogismo de que a mayor responsabilidad, mayor impacto sobre los datos económicos.

Los clubes han experimentado avances en estos temas. Así se han implementado programas de cumplimiento, códigos éticos ligados a los anteriores y, además, la mayoría reporta estas acciones a través

⁴⁵⁷ Cfr. J.S. FINK, H.M. PARKER, M. BRETT Y J. HIGGINS, "Off-Field Behavior of Athletes and Team Identification: Using Social Identity Theory and Balance Theory to Explain", *Journal of Sport Management*, Vol. 23, Núm. 2, 2009, págs. 143-144. Los autores defienden que los aficionados consumen los productos del club al verse identificados socialmente con sus valores.

de sus respectivos Informes Anuales, como un apartado más de los mismos. Pero lo cierto es que sigue habiendo margen de mejora, por lo que se recomienda la creación de departamentos concretos de responsabilidad social, como áreas independientes que desarrollen estas materias y cuenten con el compromiso y soporte de la alta dirección, a la que reportarán directamente. Como máximos responsables de dichas áreas, los DIRSES – Directivos de Responsabilidad Social - tendrán funciones exclusivas en la materia, sin estar encuadrados en otros departamentos como el de recursos humanos o comunicación, en una apuesta por la profesionalización y puesta en valor de su tarea, que incluye la de coordinar, definir, implementar y rendir cuentas de la estrategia de responsabilidad social de la entidad, además de constituir una función transversal que motive e inspire a todos los integrantes de la entidad mediante una visión sistémica de sus funciones y constituya una palanca para comprometer a la alta dirección en estas políticas con el fin de introducir y asentar en el fondo organizacional hábitos, maneras y actitudes socialmente responsables. Además, el club debería ser capaz de autodiagnosticarse para poder maximizar sus fortalezas, minimizar sus debilidades, comparar su desempeño con organizaciones similares y evaluarlo conforme a lo establecido en las disposiciones legales y voluntarias y por referencia a estándares y parámetros internacionalmente reconocidos. De ese modo, irá forjando una personalidad propia, adaptada a sus caracteres y, para ello, es básica una visión integral de su responsabilidad que aspire a la excelencia ética⁴⁵⁸. También en cuanto a la implementación de auténticos canales éticos, mediante la evolución de los actuales buzones de denuncia hacia sistemas que garanticen una mayor confidencialidad, sencillez de uso y alejen el victimismo hacia el *whistleblower* por su aparente falta de protección.

⁴⁵⁸ Cfr. J. L. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, *Empresa y...*, cit., pág. 86.

Finalmente, y pese a que directamente no se les aplica la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, en materia de información no financiera y diversidad, conviene que puedan incluir estos aspectos dentro de su Memoria de responsabilidad social, mostrando así una actitud proactiva y comprometida con este tema. En 2021, no sólo las sociedades cotizadas, las de más de 500 empleados y las entidades de interés público, deberán hacer público su informe de impacto no financiero, sino que también comenzará a ser obligatorio para las de 250 empleados. Con esta norma se solicitará la misma transparencia y fiabilidad de las que se dota a la información financiera, lo que eleva el nivel de exigencia a las organizaciones y les otorga una oportunidad para mostrarse más competitivas. Abogamos, pues, por que las organizaciones deportivas adopten una postura dinámica y proactiva, esto es, un enfoque *integrity* en lugar del llamado *compliance*, erigiéndose en abanderados del reporte en cuestiones no financieras, lo que les generará ventajas competitivas y reputacionales y consolidará su sostenibilidad a futuro.

Ese énfasis en la relación entre el desempeño financiero y el no financiero, reconociendo por ejemplo los riesgos ligados al cambio climático o a la mala gobernanza, se debe comunicar, plasmándose en las Memorias de Sostenibilidad o Informes de progreso, siguiendo estándares internacionales. En ellas, debería incluirse igualmente la alineación con la Agenda 2030 y los ODS, que se han convertido en una herramienta de comunicación fundamental para las organizaciones si los armonizan con sus iniciativas de responsabilidad social y convendría realizar un análisis de los impactos, positivos y negativos, potenciales y reales, que la entidad tiene sobre ellos, para poder así definir prioridades de actuación, así como de los riesgos inherentes a su negocio, directos e indirectos, susceptibles de generar responsabilidad, para después desarrollar protocolos al respecto.

Sentado lo anterior, se observa que los clubes se han hecho cargo de la importancia que sus acciones tienen en la sociedad y que las prácticas responsables constituyen el camino ideal para mostrar la transparencia de la entidad y generar un clima de credibilidad, confianza y fiabilidad. Aunque se incide sobre todo en las acciones sociales y medioambientales, incluso en estos campos existe margen de mejora, como el que supondría entender, mediante un acercamiento directo aprovechando los canales de comunicación de la entidad (que no se explotan al máximo en estas cuestiones), las cuestiones ambientales y sociales que sean relevantes para la misma y sus grupos de interés, alinear las actividades de responsabilidad corporativa con los ODS y evaluar su contribución a la consecución de los mismos, elegir la opción de reporte mediante la publicación de Memorias completas y los marcos de referencia que mejor se ajusten a su negocio, integrar la información financiera y extrafinanciera en su reporte o publicar información sobre cuestiones específicas, como índices de sostenibilidad, obtención de verificación independiente de su Informe de responsabilidad corporativa, la aplicación de las recomendaciones de la *Task Force on Climate* sobre divulgación del riesgo financiero derivado del cambio climático, el cumplimiento de la legislación global sobre la reducción y reporte en materia de emisiones de carbono o la obtención de la verificación de un tercero sobre la información acerca del riesgo climático. Igualmente, y pese a que se han desarrollado Programas de Cumplimiento - en parte por la obligación de la normativa de LaLiga - y de adaptación a la Ley de Transparencia con la publicación de Códigos Éticos, salvo excepciones, no se han certificado los mismos conforme a las Normas UNE, ni existen verdaderos Canales Éticos.

Resumiendo, los clubes del fútbol profesional español han dado pasos de gigante en los últimos años en lo relativo a la administración, gobierno y profesionalización de sus estructuras, así como en sus

relaciones con la sociedad, habiendo asumido la importancia de su calado social, propiciada por el amplio espectro al que representan y su enorme exposición mediática. Sin embargo, todavía queda mucho recorrido en cuanto a la adopción de verdaderas prácticas responsables, lo que puede resultar paradójico en la medida en que las organizaciones deportivas han tenido durante mucho tiempo una responsabilidad social implícita, dadas las virtudes socializadoras del deporte. Los retos y oportunidades que presenta la sostenibilidad hacen que su competitividad a largo plazo y su fortaleza como marca esté cada vez más ligada a cómo sean capaces de compatibilizar la generación de negocio con su impacto en sus grupos de interés. En general, debería haber una aproximación a la responsabilidad social desde una visión amplia, proactiva y voluntaria. Se trataría, en suma, de incluir estas prácticas en su gestión estratégica, basándose en la transparencia y la búsqueda de la excelencia a fin de construir una base sólida que les permita consolidar su valor de marca y ser independientes de los resultados deportivos. Y a día de hoy se puede afirmar que no existe una visión holística de aquélla como tal.

SEGUNDA PARTE: ANÁLISIS DE PROBLEMAS JURÍDICO-FISCALES CONCRETOS EN RELACIÓN CON EL FÚTBOL Y SU IMPLICACIÓN CON LA RESPONSABILIDAD SOCIAL

I. Introducción: las obligaciones fiscales de los clubes y los futbolistas en España. La segunda parte de esta Tesis va a abordar problemas específicos que surgen en la gestión de las entidades deportivas futbolísticas, relacionados con las obligaciones fiscales, dejando al margen por cuestiones sistemáticas, tal y como se ha apuntado en la introducción, otros temas que también incidirían sobre la responsabilidad social y fiscal, como el mecenazgo.

No se trata de una cuestión baladí, por cuanto, como hemos visto anteriormente, en la actualidad uno de los principales focos de estudio y análisis en dicha gestión son los programas de cumplimiento, a fin de lograr la detección y posterior solución de los riesgos que les pueden afectar y eximirles así de responsabilidad. La cuestión fiscal constituye uno de esos riesgos, dado que al margen de consecuencias administrativas, su inobservancia puede derivar en procedimientos penales que perjudiquen a los clubes, en el sentido de lo recogido en el artículo 31 bis del Código Penal.

De una manera genérica, en lo que respecta a las obligaciones tributarias en el fútbol español, debemos distinguir, por un lado, las que afectan a las entidades deportivas como tales y, por otro, las que atañen a los deportistas como personas físicas.

En el primer caso, resulta obligada la referencia al Impuesto sobre Sociedades, que se aplicará tanto a LaLiga, como patronal, como a

los clubes, ya sean tales o SAD. Según la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, las Ligas Profesionales son asociaciones con personalidad jurídica y sin ánimo de lucro. En virtud de dicho *status* jurídico, sus rentas quedan sometidas al Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial de "Entidades parcialmente exentas", regulado en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Entre las rentas exentas, que se gravan al 25% frente al tipo de gravamen general del 30%, figuran las procedentes de la realización de actividades que constituyan su objeto social, conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la norma citada.

Respecto a los clubes, siguiendo con la distinción entre los que quedaron exentos de la conversión en SAD y los que no, decir que los primeros se consideran, al igual que la patronal, asociaciones con personalidad jurídica y sin ánimo de lucro, mientras que las SAD, según la Ley del Deporte, se configuran como entidades con ánimo de lucro y tributarán en el Impuesto de Sociedades al tipo general del 30%, ex artículo 28 LIS.

Igualmente, las entidades futbolísticas se ven afectadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), cuya normativa viene fijada por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA). Aunque en la misma no se recoge un concepto específico relativo a la prestación de servicios, y menos aún de los deportivos, esto se hace por exclusión, es decir, señalando como prestación de servicios todo lo que no constituya una entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Sin embargo, lo cierto es que se sujetan al IVA tanto la organización como la celebración de eventos deportivos, así como la prestación de servicios relacionados de manera directa o indirecta con el deporte. Por tanto, los espectáculos deportivos se conceptúan como prestaciones de servicios sujetas y no exentas que

están sujetos al tipo del 21%, si es profesional, o al del 10%, para eventos aficionados.

Por su parte, el futbolista como sujeto individual, queda sujeto, como persona física que es, al Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (IRPF) y a su normativa, constituida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) y el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF)⁴⁵⁹. Con independencia de que los ingresos del futbolista profesional vengan derivados de los sueldos y salarios, primas o retribuciones en especie, interesa resaltar la problemática de los derechos de imagen y su cesión. En principio, esta contraprestación constituye un rendimiento del trabajo, de actividad profesional o de capital mobiliario, en función de si hay cesión directa o del deportista al club con el que mantiene una relación contractual o si la cesión se efectúa a una sociedad interpuesta.

Asimismo, a fin de optimizar su carga tributaria y, a la vez, evitar problemas con Hacienda, el futbolista debe concienciarse, no sólo de su obligación como contribuyente, sino también de su proyección pública, de modo que su actitud sirva de ejemplo a los demás. A estos efectos, se pondrán en manos de asesores especializados en fiscalidad deportiva, cuyas peculiaridades deben ser conocidas por dicho profesional cuando presente las liquidaciones tributarias, para

⁴⁵⁹ Cfr. A. VAQUERA GARCÍA, "Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales", *Nueva Fiscalidad*, Núm. 3, 2018, pág. 119.

así optimizarlas, sin acarrear problemas a sus clientes. En especial, atenderá a aspectos tales como:

- La irregularidad de los ingresos y de la tributación, ya que sus retribuciones se aglutinan en un período de tiempo muy concreto. Esto eleva la progresividad de su IRPF, provocando que la carga fiscal que soportan sea superior a la que se hubiera producido si dichos ingresos se hubieran podido distribuir en un número de años mayor. Asimismo, conviene recordar que la legislación vigente no permite considerar los rendimientos de los deportistas como rentas irregulares.
- El cambio de residencia fiscal⁴⁶⁰, puesto que muchos deportistas trasladan la misma pensando en conseguir un ahorro de impuestos, lo cual es una opción legal para pagar menos impuestos, pero siempre que la misma sea real, ya que si la Agencia Tributaria demuestra que el deportista tiene su residencia habitual en España, le obligará al pago de las liquidaciones de impuestos no presentadas, con sus intereses y recargos. En este sentido, según el artículo 9,1 LIRPF, se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé principalmente cualquiera de las siguientes circunstancias⁴⁶¹:

⁴⁶⁰ Cfr. B. GARCÍA CARRETERO, *La residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 60. La autora subraya la importancia de la figura de la residencia en el ámbito del Derecho financiero y tributario tanto a nivel interno como a nivel internacional, a la vez que advierte que no existe propiamente una definición de la misma, ya que la normativa se limita a fijar los criterios que permiten considerar a una persona como residente en el territorio de un Estado

⁴⁶¹ Cfr. S. RAMÍREZ GÓMEZ, Del caso Lola Flores al caso Leo Messi. La conflictiva relación de artistas y deportistas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Uhu.es Publicaciones, septiembre 2018, pág. 16. El autor entiende que

- Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español⁴⁶². Se computarán, como periodo de residencia, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. Tratándose de países o territorios considerados como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en los mismos durante 183 días en el año natural. El Tribunal Supremo ha matizado este criterio, estableciendo que la residencia fiscal no puede depender de la intención de los contribuyentes, sino que solamente debe basarse en un criterio objetivo, como es el número de días que el contribuyente pasa en España, en contraposición con los que pasa en el extranjero⁴⁶³.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, directa o indirectamente. Se presumirá, salvo prueba en contrario, la residencia cuando residan en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores que dependan de él.
- El uso de sociedades instrumentales, debido a que no son pocos los futbolistas que han creado sociedades instrumentales para canalizar, entre otros, los ingresos por sus derechos de imagen, buscando con ello conseguir un ahorro fiscal. Este tipo de

la determinación de la residencia fiscal es determinante por cuanto "es el punto de conexión que, generalmente, utilizan los países para ejercer su potestad tributaria".

⁴⁶² Cfr. B. GARCÍA CARRETERO, *La residencia como...*, cit, págs.. 124-139. A este respecto, Belén García Carretero incide en aspectos concretos que se pueden plantear a efecto del cómputo de esos 183 días, tales como el *dies a quo*, la interrupción del plazo o las ausencias esporádicas.

⁴⁶³ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 1850/2017, de 28 de noviembre (ECLI: ES:TS:2017:4306).

sociedades se crean para aliviar la factura fiscal de ingresos personales y han generado problemas con el Fisco.

Todos estos temas pueden producir una serie de problemáticas a nivel fiscal que trataremos de analizar en este epígrafe. Así, abordaremos temas, tales como los derechos de imagen, los pagos realizados por los clubes a los agentes de los futbolistas, las ayudas de Estado o el régimen de impatriados. Lógicamente, no agotan la casuística, dado que la misma es muy extensa, sin embargo, nos centraremos en los mismos por considerarlos como los más importantes y los que más jurisprudencia han generado, sobre todo lo relativo a los derechos de imagen.

Además, cabe apuntar la cuestión relativa a la tributación de las cláusulas de rescisión en los clubes de fútbol. Esta figura, que no tiene paragón en países de nuestro entorno, se introdujo como un medio de resolución del contrato por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que reguló la relación laboral especial de los deportistas profesionales (RD 1006/1985). Concretamente, el artículo 16,1 del citado Real Decreto establece la posibilidad de que las partes establezcan, mediante pacto, la indemnización que el deportista tendría que pagar a su club en el supuesto de querer marcharse a otro por una causa no imputable al club. Por tanto, si un deportista desea marcharse de su club teniendo contrato en vigor, deberá pagar al club una indemnización pactada previamente.

Así, cabe decir que cuando un jugador rescinde su contrato, el club, siguiendo su plan contable, procede a dar de baja su activo intangible, elimina las amortizaciones minorando el valor de adquisición y procede a declarar el beneficio o pérdida que origine la rescisión contractual.

En cuanto al efecto tributario que tiene este tipo de operaciones tienen sobre el IRPF del jugador, cabe decir que, dado que la ficha federativa es única por club y jugador, la capacidad para rescindir el contrato sólo la tiene este último y no un tercero. Por ello, en primera instancia, el responsable del pago de la cláusula de rescisión es el propio jugador y no el club que lo va a fichar, pero también puede ocurrir que sea el club de destino el que abone de manera subsidiaria el importe de la cláusula acogiéndose al Reglamento FIFA para los traspasos de los jugadores, que permite esta circunstancia. En este sentido, la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V-3375-16⁴⁶⁴, precisó una cuestión que ya había sido abordada por el Tribunal Supremo en una Sentencia de 16 de julio de 1998⁴⁶⁵. La Dirección General otorga el carácter de activo intangible de este pago al club de destino, aunque el abono lo hubiera realizado el propio jugador. Hasta la Consulta citada, la interpretación de la Administración Tributaria era que si el jugador recibía un adelanto por parte del club de destino para pagar al de origen, ello constituía una renta que debía tributar en su IRPF como rendimiento del trabajo. Sin embargo, tras la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo, el criterio cambió, y las cláusulas de rescisión se entienden como un negocio jurídico de naturaleza traslativa del dominio al que resultarán de aplicación supletoria las disposiciones del Código Civil sobre el contrato de compraventa, cuyo objeto serían los derechos federativos del jugador - de contenido económico -, y no el desempeño laboral del futbolista. Además, el Reglamento FIFA declara como responsable subsidiario del pago de la cláusula de rescisión al club de destino. Por tanto, en caso de pago subsidiario, el efecto de tributación en el IRPF

⁴⁶⁴ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V-3375-16, de 18 de julio de 2016.

⁴⁶⁵ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16 de julio de 1998.

es nulo al completo. Así pues, la Consulta sólo fija claramente cómo tiene que tributar el jugador, tanto por la percepción de renta inicial por parte del club adquirente para pagar su cláusula, como por el pago de la indemnización al club de origen, y tan sólo establece que se trata de una ganancia patrimonial por la percepción del importe y una pérdida patrimonial por el pago de la cláusula, quedando la operación compensada en sede del jugador y tributando dichas rentas en el Impuesto sobre Sociedades, aclarando pues los casos en los que no había acuerdo para el traspaso y era el jugador quien abonaba la cláusula.

En cuanto a la sujeción al IVA de la operación, la Consulta remite a su propia Ley. Por tanto, en el caso de pagos de indemnizaciones con origen en contratos laborales, no existe sujeción a dicho impuesto.

Por otro lado, pese a lo común de la contratación de profesionales que se ocupan de los temas jurídico-fiscales de los futbolistas, cabe advertir, sobre todo tras las resoluciones recaídas en el caso en que se vio implicada la estrella argentina del Fútbol Club Barcelona Leo Messi, que a los jugadores ya no les resulta tan sencillo, a fin de excluir su posible responsabilidad, alegar el desconocimiento de las acciones desempeñadas por aquéllos, ya que se entiende son plenamente conscientes de lo que sus asesores hacen y que los mismos actúan con su consentimiento, salvo, claro está, que haya una prueba fehaciente que lo desvirtúe.

Quizás, parte de lo que ocurre se deba a la falta de una regulación concreta que aporte una mayor seguridad jurídica respecto a la tributación de los derechos de imagen⁴⁶⁶ - puesto que el régimen

⁴⁶⁶ En este sentido, y tras las primeras Sentencias que confirmaban las regularizaciones realizadas por la inspección por estas cuestiones, el legislador

“triangular” previsto en la LIRPF resulta insuficiente - materia que ha atraído la mayoría de los problemas generados al respecto. Igualmente, resultaría aconsejable una armonización fiscal en el seno de la Unión Europea, a fin de evitar las enormes diferencias existentes entre los distintos sistemas impositivos, lo que ha generado problemas también en cuanto al régimen de impatriados, como veremos más adelante.

Todo ello también influye directamente en la competitividad de las competiciones en el sentido de atraer a los jugadores a regímenes con una menor presión fiscal. A modo de ejemplo, la estructura empresarial que provocó que Cristiano fuera condenado por fraude fiscal era perfectamente legal en el Reino Unido, país pionero en la gestión de los derechos de imagen. De ahí lo expuesto respecto a la homogeneización de las leyes sobre tributación de los clubes deportivos y sus trabajadores. Así, en el ámbito europeo encontramos:

actuó y creó en el IRPF el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, el cual fue entendido como una especie de “puerto seguro”. Sin embargo, la realidad ha demostrado lo contrario y tanto la inspección en un primer momento, como los Tribunales posteriormente, han vuelto a poner en duda el mismo al regularizar situaciones jurídicas que se atenían a las directrices marcadas por dicha norma. En definitiva, se echa en falta la existencia de una norma clara y precisa que despeje la inseguridad existente sobre este tema, que ha provocado la práctica totalidad de las regularizaciones realizadas a los futbolistas en los diferentes procedimientos de inspección. En términos generales, la renta que se deriva de los derechos de imagen puede ser considerada desde un rendimiento del capital mobiliario, de actividades económicas o, incluso, imputación de rentas. Depende de la forma de cesión y de la relación con el cedente de los derechos de imagen.

- En Inglaterra, se ofrece un tratamiento favorable a los futbolistas, ya que la Hacienda británica entiende que atraer a este tipo de trabajadores privilegiados al país, aporta pingües beneficios en forma de proyección internacional. De esta manera, los deportistas cobran más y soportan una menor carga fiscal.
- El mismo criterio se sigue en Italia, donde se establecen gravámenes a los futbolistas entre el 38 y el 43%, dependiendo del sueldo bruto anual. Asimismo, una norma de 2017 limitó el pago anual por los derechos de imagen a 100.000.-€, es decir, que independientemente de lo que el jugador ganara por sus contratos publicitarios, sólo pagaría esa especie de "tarifa plana"⁴⁶⁷.
- En Francia y Alemania, los jugadores cuyos ingresos anuales superen los 151.000.-€ o 250.000.-€ respectivamente, tributan al 45%.
- En España, como veremos en el epígrafe que sigue a continuación, la Ley 13/1996 fijó que el 85% de los ingresos de los artistas y deportistas debía tributar al tipo del 47% en el caso del régimen de rentas imputadas por derechos de imagen, aunque permitía que el restante 15% tributase al 28%⁴⁶⁸. Se trataba de tipos elevados, ya que suponía abonar al Fisco casi la mitad de lo ganado, lo que provocó que los deportistas trataran de minorar su carga fiscal mediante diferentes mecanismos que, en ocasiones, les reportaron problemas legales, ya que muchos de ellos cedieron sus derechos a sociedades para cotizar sus beneficios a través del Impuesto sobre

⁴⁶⁷ Para futbolistas como Ronaldo, con unos ingresos anuales superiores a los 80 millones de dólares, esos 100.000.-€ suponían una cantidad simbólica.

⁴⁶⁸ Por ejemplo, si un jugador gana 10 millones anuales, 8,5 los tributará al 47% y los 1,5 restantes al 28%).

Sociedades en lugar del IRPF y, además, porque Hacienda establecía que los jugadores que residieran en España debían tributar por la totalidad de sus ingresos, en lugar de la proporción obtenida exclusivamente en nuestro país, elevando así la factura fiscal. Toda esta situación provocó una sensación de inseguridad jurídica y que no resultase atractivo para ningún jugador venir a España, lo que la colocaba en una posición de desventaja en relación con otras ligas.

II. Fiscalidad de los derechos de imagen: gestión y cumplimiento de la vigilancia debida por parte de los clubes.

Posiblemente, haya pocas cuestiones tan controvertidas en el ámbito de la fiscalidad deportiva como la tributación de los derechos de imagen y su explotación a través de sociedades instrumentales. El uso de esta clase de sociedades constituye una argucia recurrente para facturar esos derechos y reducir la carga fiscal, ya que los ingresos no tributan al elevado tipo marginal fijado para el IRPF, como rendimientos del trabajo, sino que lo hacen por el del Impuesto sobre Sociedades, lo que conlleva un gran ahorro fiscal.

Como venimos repitiendo a lo largo de este trabajo, el mundo del fútbol, por su trascendencia, es un reclamo perfecto para difundir las políticas de lucha contra el fraude fiscal y lo atinente a los derechos de imagen no supone una excepción. No obstante, hay que dejar claro que los futbolistas no son sino un caso más de los muchos deportistas profesionales que mantienen una relación laboral especial con un club al que prestan sus servicios deportivos, contemplada en el RD 1006/1985.

La problemática surgió a finales del siglo pasado, cuando los jugadores comenzaron a percibir contraprestaciones por la

explotación de su imagen que, en muchos casos, superaban lo que cobraban por sus rendimientos de trabajo propiamente dichos. Inicialmente, no existió entre clubes y futbolistas otro tipo de relación, ni directa ni indirecta, de manera que todas las contraprestaciones pactadas por la prestación de servicios deportivos se producían en el ámbito de la relación laboral, incluida la participación que a los futbolistas pudiera corresponder por la explotación de sus derechos de imagen, participación prevista en el propio Real Decreto. Estas retribuciones constituían, sin duda alguna, rendimientos del trabajo a todos los efectos fiscales, y como tales debían declararse en el IRPF por los futbolistas, y los clubes - cuando las pagaban - tenían que practicar la correspondiente retención a cuenta. La Administración contribuyó a alimentar el debate, al considerar como rendimientos del trabajo las cantidades que los clubes abonaban a las sociedades mencionadas, a las que previamente los futbolistas habían cedido sus derechos de imagen⁴⁶⁹.

⁴⁶⁹ Así, la Resolución de 17 de noviembre de 1999 del Tribunal Económico-Administrativo Central afirmaba a este respecto que: *"La cesión de la imagen a un club no sólo es algo connatural al contrato de trabajo sino a la naturaleza de ese trabajo, que es deporte y espectáculo, competición entre equipos en los que, no obstante, cada miembro desarrolla una labor singular respecto del resto de sus compañeros y frente al equipo contrario, que es evaluado por la crítica y el público. Esto es lo que constituye por parte de la entidad deportiva la explotación colectiva de la imagen del deportista"*. Asimismo, sigue diciendo la citada resolución que: *"Cuando el deportista presta su consentimiento al contrato laboral, está consintiendo también la utilización de su imagen por el club, y ambos elementos constituyen la causa del contrato para este. Desde el momento en que el deportista consiente en jugar con un club determinado, a dicho club le pertenecen los derechos de imagen del jugador, no tanto en cuanto deportista sino en cuanto jugador de ese club, y tiene derecho a explotar la imagen colectiva de ese deportista, porque ambos elementos - actuación e imagen - están indisolublemente unidos. Ese consentimiento respecto de la explotación colectiva de su imagen no puede otorgarse con independencia del contrato que la engloba; forma parte, inevitablemente, del contenido del contrato de trabajo del futbolista, y, por lo*

Posteriormente, coincidiendo con el importante aumento de los ingresos procedente de los medios audiovisuales y las retransmisiones televisivas, las retribuciones de los futbolistas crecieron en la misma proporción, y la mayoría de los clubes desdoblaron los contratos con los jugadores, diferenciando por una parte, el contrato laboral, que retribuía estrictamente los servicios prestados, y, por otra, los de cesión del derecho a la explotación de la imagen. Esto se realizaba, con cierta frecuencia, bajo la fórmula de negociación triangular, pues el deportista cedía originariamente la explotación de este derecho a una sociedad interpuesta a la que el club con el que había contratado debía adquirir obligatoriamente, junto con el contrato laboral, el derecho a la explotación de la imagen de aquél. La utilización de estas sociedades tenía como finalidad aprovechar el tipo del Impuesto sobre Sociedades, mucho más reducido que el del IRPF.

Así, al objeto de minimizar su carga fiscal, los jugadores comenzaron a emplear estrategias diseñadas por profesionales, de modo que las fórmulas de uso de los derechos de imagen fueron evolucionado hacia mecanismos de gran complejidad. Por ello, en los últimos años se han producido varios casos de fraude fiscal relacionados con la no declaración de los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen de los deportistas.

Todavía hoy la tributación de la cesión de esos derechos genera gran debate, aunque el mismo se ha ido centrando en diferentes aspectos,

*tanto, no puede otorgarse más que por él. Por eso, cuando el futbolista dice que ha cedido a una entidad distinta del club su derecho de imagen lo único que ha podido ceder son los derechos que surgen a su favor del contrato que ha otorgado como futbolista, en el que se integra tal derecho de imagen*⁴⁶⁹.

siendo actualmente el de la interpretación de la cuantía el que suscita un mayor interés. Pero antes de entrar en el concreto análisis tributario de esta materia, debemos concretar qué se entiende por el derecho a la propia imagen.

A. El derecho a la propia imagen

1. Los conceptos de "imagen" y de "derecho de imagen".

Según el Diccionario de la Real Academia Española, por "imagen" debemos entender "*la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa*". Sin embargo, la mayor trascendencia que tiene este término es su utilización respecto de las personas. Por ello, la doctrina coincide en señalar que puede entenderse por tal "*la representación o reproducción de la figura de una persona física cuando se hace de tal modo que resulta fácilmente reconocible*"⁴⁷⁰ y, derivado del mismo, conceptúa el derecho de imagen como "*la posibilidad que el ordenamiento jurídico concede a la persona para decidir cuándo, por quién y de qué forma pueden ser captados, reproducidos o publicados sus rasgos fisionómicos reconocibles*"⁴⁷¹ o, resaltando su naturaleza de derecho fundamental constitucionalmente protegido – como veremos a continuación – "el poder que la Carta Magna reconoce a toda persona para decidir cuándo, quién y en qué condiciones puede utilizar sus rasgos físicos para un fin determinado"⁴⁷². Respecto al derecho a la propia imagen, entiende Díez Picazo que reside, en última instancia, en el poder de decidir la reproducción de la imagen de nuestra persona por cualquier

⁴⁷⁰ Cfr. M. GITRAMA GONZÁLEZ, Voz "Imagen (derecho a la propia)", *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Tomo XI, Barcelona, 1962, pág. 302.

⁴⁷¹ Cfr. E. ESTRADA ALONSO, "El derecho a la imagen en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo (I)", *Revista de Actualidad Civil*, Núm. 2, Madrid, 1990, pág. 348.

⁴⁷² Cfr. M.S. PLAZA Y JABAT, "El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario", *Crónica Tributaria*, Núm. 81, Madrid, 1997, pág. 90.

medio, así como de consentir o impedir su divulgación sin consentimiento⁴⁷³. En suma, la mayoría de los autores entienden que este derecho engloba una doble perspectiva⁴⁷⁴: por un lado, una positiva, en el sentido de poder reproducir y publicar la propia imagen; y otra negativa, que otorga a su titular la capacidad de impedir a un tercero la obtención, reproducción y publicación de la misma. Este último aspecto se torna esencial para comprender el tratamiento tributario de la cesión de estos derechos del que hablaremos posteriormente. Ambas dimensiones hacen que el derecho a la propia imagen otorgue a su titular la potestad de autodeterminación sobre el flujo de información gráfica generada sobre sí mismo, a fin de controlar su reproducción y difusión⁴⁷⁵.

Tampoco la jurisprudencia ha sido ajena a este concepto. Así, el Tribunal Constitucional lo ha definido en varias de sus Sentencias, destacando las numeradas como 170/1987, 231/1988, 99/1994, 117/1994, 81/2001 y 156/2001⁴⁷⁶, coincidentes todas ellas en

⁴⁷³ Cfr. A. RELEA SARABIA, *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Monografía Asociada a Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 211.

⁴⁷⁴ Cfr. A. PALOMAR OLMEDA Y A. DESCALZO GONZÁLEZ, *Los derechos de imagen en el ámbito del deporte profesional: especial referencia al fútbol*, Dykinson, Madrid, 2001, pág. 17.

⁴⁷⁵ Cfr. M. CARRILLO LÓPEZ, "El derecho a la propia imagen como derecho fundamental", *Revista Jurídica de Asturias*, Núm. 18, 1994, pág. 18.

⁴⁷⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 170/1987, de 30 de octubre (ECLI:ES:TC:1987:170); Sentencia del Tribunal Constitucional 231/1988, Sala Segunda, de 2 de diciembre (ECLI:ES:TC:1988:231); Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Primera, 99/1994, de 11 de abril (ECLI:ES:TC:1994:99); Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 117/1994, de 25 de abril (ECLI:ES:TC:1994:117); y Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 156/2001, de 2 de julio (ECLI:ES:TC:2001:156). Más recientemente, la Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Primera, 25/2019, de 25 de febrero, Recurso de amparo 169-2018 (ECLI:ES:TC:2019:25).

configurarlo como un derecho incluido en el ámbito de protección de la intimidad de la persona. Respecto a la imagen, la Sentencia 81/2001, de 26 de marzo, entiende 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"*⁴⁷⁷. Por su parte, el Tribunal Supremo⁴⁷⁸ la define como *"la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa; pero*

⁴⁷⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 81/2001, de 26 de marzo, Recurso de Amparo 922/98 (ECLI:ES:TC:2001:81). Esta resolución trataba el tema de la supuesta vulneración del derecho a la propia imagen, recogiendo en su Fundamento de Derecho Segundo que *"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 por 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 por quien la capta o difunde"* (...) *"No cabe desconocer que mediante la captación y publicación de la imagen de una persona puede vulnerarse tanto su derecho al honor como su derecho a la intimidad. Sin embargo, lo específico del derecho a la propia imagen es la protección frente a las reproducciones de la misma que, afectando a la esfera personal de su titular, no lesionan su buen nombre ni dan a conocer su vida íntima. El derecho a la propia imagen pretende salvaguardar un ámbito propio y reservado, aunque no íntimo, frente a la acción y conocimiento de los demás"* (...) *"Por supuesto, al igual que sucede con los demás derechos, el derecho a la propia imagen no es absoluto. Como todos los derechos encuentra límites en otros derechos y bienes constitucionales y en este caso, muy particularmente, en el derecho a la comunicación de información y en las libertades de expresión y de creación artística"*.

⁴⁷⁸ Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 262/1988, de 29 de marzo (ECLI:ES:TS:1988:2317); Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 105/1989, de 9 de febrero (ECLI:ES:TS:1989:834); y Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 60/1998, de 30 de enero (ECLI:ES:TS:1998:535).

según a los efectos del tema que nos interesa, se entiende como la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción”.

Igualmente, el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre el derecho a la propia imagen, al concebirlo 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 dimensión pública”,* añadiendo que *“la facultad otorgada por 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, sea cual sea la finalidad – informativa, comercial, científica, cultural, etc... - perseguida por quien la capta o difunde”*⁴⁷⁹. Por su parte, el Tribunal Supremo entiende por derecho a la imagen *“la facultad exclusiva del interesado de difundir o publicar su propia imagen y, por ende, su derecho a evitar su reproducción”*⁴⁸⁰. En una reciente Sentencia de septiembre de 2019, el Alto Tribunal afirma que *“el derecho a la propia imagen consiste en el “derecho a determinar la información gráfica generada por los rasgos físicos personales de su titular que puede tener difusión pública” y “[...] su ámbito de protección comprende, en esencia, la facultad de poder impedir la obtención, reproducción o publicación de la propia imagen por parte de un tercero no autorizado, sea cual sea la finalidad perseguida por quien la capta o difunde”, y, por lo tanto, abarca “[...] la defensa frente a los usos no consentidos de la representación pública de la persona que no encuentren amparo en ningún otro*

⁴⁷⁹ Sentencias del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 14/2003, de 28 de enero (ECLI:ES:TC:2003:14); y 127/2003, de 30 de junio (ECLI:ES:TC:2003:127).

⁴⁸⁰ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 380/1988, de 9 de mayo (ECLI:ES:TS:1988:10030).

derecho fundamental" (por todas, SSTC 23/2010, de 27 de abril, FJ 4; en este mismo sentido, SSTC 12/2012, FJ 5, 19/2014, de 10 de febrero, FFJJ 4 y 5 y 25/2019, de 25 de febrero, FJ 4)⁴⁸¹. Asimismo, el Tribunal Supremo ha delimitado el derecho a la propia imagen resaltando los dos sentidos, positivo y negativo, anteriormente vistos. Así lo entendió en las Sentencias de 11 de abril de 1987 y 17 de noviembre de 1992⁴⁸², que consideraron la imagen como la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción y enmarcaron este derecho entre los de la personalidad, criterio confirmado después en otras muchas resoluciones, como la de 7 de octubre de 1996⁴⁸³.

Precisamente, en atención a su caracterización como derecho de la personalidad, el de imagen presenta, entre otras, particularidades tales como ser un derecho personal, absoluto, imprescriptible, ex artículo 1936 del Código Civil, e inalienable, ya que su titular no puede desprenderse plenamente del mismo, y ello sin perjuicio de que pueda comerciar con él, como veremos.

2. Su regulación. Este derecho se recoge en la Constitución de 1978, que lo regula en el artículo 18,1, dentro del Título I "De los derechos y deberes fundamentales", Capítulo II "Derechos y libertades", Sección 1ª "Derechos fundamentales y libertades públicas". En concreto, establece el precepto mencionado que: "Se

⁴⁸¹ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 2948/2019, de 24 de septiembre (ECLI:ES:TS:2019:2948), Fundamento de Derecho Cuarto.

⁴⁸² Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 11 de abril de 1987 (ECLI:ES:TS:1987:2616), Fundamento de Derecho 1º; y 1051/1992, de 17 de noviembre (ECLI:ES:TS:1992:8504), Fundamento de Derecho Segundo.

⁴⁸³ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 816/1996, de 7 de octubre (ECLI:ES:TS:1996:5357), Fundamento de Derecho 5º.

garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”.

Dicho artículo tuvo desarrollo mediante Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

Así pues, el precepto constitucional y la Ley Orgánica 1/1982 constituyen, pues, el principal soporte legal de este derecho, sin perjuicio de otras normas que hacen referencia al mismo, destacando, en lo que a este trabajo interesa, el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales,

Su configuración constitucional hace que este derecho presente una dimensión de carácter moral que impide su renuncia y disposición, al no tener un contenido económico de carácter inmediato, sin perjuicio de que su vulneración pueda implicar la posibilidad de obtener la indemnización oportuna. Ello ha propiciado que algunos autores defiendan su extrapatrimonialidad⁴⁸⁴. Sin embargo, esta afirmación debe ser matizada, ya que el titular puede autorizar o consentir la captación y publicación de la imagen, incluso a título oneroso, sin que ello pueda verse como una renuncia al derecho. Por ello, cabe afirmar que junto a su dimensión estrictamente moral, se configura un componente económico, sin que ello implique la anulación del derecho fundamental, ya que lo que se cede es una de las facultades del dominio - en este caso la de índole patrimonial - pero no la disposición del derecho de imagen en sí que, según la regulación y su sentido más estricto, no puede ser adquirida por otra persona. Por

⁴⁸⁴ Cfr. L. CORDERO SAAVEDRA, *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 136-137.

tanto, podemos afirmar que, al igual que ocurre con el derecho de imagen en sí, también su dimensión patrimonial presenta un doble sentido, tanto positivo - derecho a reproducir, publicar la propia imagen y ceder a terceros tales derechos -, como negativo - prohibir la reproducción y publicación a terceros no autorizados de imágenes personales -.

Por su parte, la Ley Orgánica de 5 de mayo de 1982 recoge esta idea, ya que, si bien protege este derecho como uno de los de la personalidad, entiende también que puede tener un contenido económico que forma parte de un único derecho. En suma, la explotación comercial de la imagen no implica, ni siquiera de manera implícita, una renuncia, cesión o transmisión del derecho, antes al contrario, se entiende como un acto de disposición de su titular mediante el cual se permite a un tercero determinado aprovechamiento, pero siempre bajo la tutela de aquél que en ningún caso ve menoscabado su poder. De esta manera, el consentimiento del titular se configura como básico, pues mediante él *"la imagen puede convertirse en un valor autónomo de contenido patrimonial sometido al tráfico negocial"*.⁴⁸⁵

Pese a que la Ley Orgánica 1/1982 no define el derecho a la propia imagen, como tampoco los del honor o la intimidad, de su articulado podemos extraer la información necesaria sobre su contenido, protección y límites. De manera genérica, establece en su artículo 1 que el derecho fundamental al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen *"será protegido civilmente frente a todo género de intromisiones ilegítimas"*, así como que dicho derecho es *"irrenunciable, inalienable e imprescriptible, considerando nula la*

⁴⁸⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 117/1994, de 25 de abril (ECLI:ES:TC:1994:117).

renuncia a la protección prevista en esta ley, sin perjuicio de los supuestos de autorización o consentimiento a que se refiere el artículo segundo de esta ley". Por tanto, se trata de un derecho que se puede hacer cumplir.

Haciendo un inciso en cuanto a la sustantividad de los derechos que contempla la Ley 1/1982, como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2009, Rec. 958/2006, se trata de derechos distintos y no un sólo derecho trifonte, ya que tienen contenido propio⁴⁸⁶, de modo que ninguno queda subsumido en el otro, lo que implica reconocer la posibilidad de que un mismo comportamiento pueda constituir intromisión ilegítima en el ámbito de protección reconocido a todos o bien alguno sólo de aquellos derechos (Sentencia del Tribunal Constitucional, 156/2.001, de 2 de julio).

Como decimos, varios preceptos de la Ley de 1982 configuran el derecho a la propia imagen. Así, el artículo 2 descarta que haya intromisión ilegítima en la imagen y permite su explotación, cuando exista autorización expresa de su titular que, dada la naturaleza del derecho, es revocable en cualquier momento, aunque habrán de indemnizarse, en su caso, los daños y perjuicios causados, incluyendo en ellos las expectativas justificadas. Por su parte, los artículos 7 y 8 tipifican dichas intromisiones ilegítimas, de modo que construyen este derecho desde una perspectiva negativa, toda vez que confieren a las personas el derecho a impedir a terceros la reproducción por cualquier medio de su imagen física sin mediar autorización, salvo excepciones, amparando al titular, en su caso, la tutela judicial frente a ellas recogida en el artículo 9.

⁴⁸⁶ Cfr. M.E. ROVIRA SUEIRO, *El derecho a la propia imagen*, Ed. Comares, Granada, 2000, pág. 22.

Pues bien, en este contexto resulta evidente que el legislador ha querido reservar en favor de cada individuo la utilización estrictamente económica de la misma. El posible aprovechamiento comercial de la imagen por su legítimo titular aparece enunciado, como se ha indicado, en el artículo 2,2 de la Ley 1/1982, cuando advierte con carácter general que *"no se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviere expresamente autorizada por ley o cuando el titular consentimiento expreso del titular hubiese otorgado al efecto su consentimiento expreso"*.

Por tanto, las relaciones contractuales son preferentes a la hora de modular el contenido de este derecho, aunque, la integración de la imagen en el sistema contractual hace que también se encuentre sujeta a las restricciones propias del mundo negocial.

3. ¿Posee el futbolista profesional derecho a su propia imagen? La respuesta sólo puede ser afirmativa. El futbolista tiene una doble condición: como empleado que obtiene una renta de su club por el trabajo que desarrolla y, como tal, debe tributarla a través del IRPF; y, por otra parte, como empresario que tiene ingresos periféricos, como pueden ser los derechos de imagen, sobre los cuales se debe admitir que pueda constituir una sociedad.

La relevancia de este tema es obvia, ya que el deportista es el principal actor del espectáculo deportivo y su imagen es esencial ⁴⁸⁷. En este punto hemos de hacer referencia al artículo 1 del RD 1006/1985, que establece: *"Son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y*

⁴⁸⁷ Cfr. A. PALOMAR OLMEDA Y A. DESCALZO GONZÁLEZ, *Los derechos...*, cit. pág. 75.

dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución". Por su parte, el artículo 7,3, relativo a los derechos y obligaciones de las partes, determina: *"En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas, se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente Real Decreto".* Por tanto, en cuanto a la participación de los beneficios generados por la imagen del deportista, este precepto remite al convenio colectivo aplicable o al pacto individual.

En lo que resulta de interés para esta Tesis, hemos de destacar la posibilidad de que un deportista profesional decida sacar un rédito del uso de su propia imagen, comerciando con la misma y obteniendo a cambio una retribución por esa cesión. En ese sentido, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central nº 00/9283/1996, de fecha 17 de noviembre de 1999, determina en su Fundamento Tercero que: *"El derecho de imagen se configura en nuestro ordenamiento jurídico como un derecho fundamental, que se define por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo como la facultad exclusiva del interesado a difundir y publicar su propia imagen, y, por ello, su derecho a evitar su reproducción, en tanto que se trata de un derecho de la personalidad. Su contenido, por tanto, es el poder de decidir, consentir o impedir, la reproducción de la imagen de nuestra persona por cualquier medio, así como su exposición o divulgación sin nuestro consentimiento. Es, como señala el artículo 1º, apartado 3 de la Ley Orgánica de 5 de mayo de 1982, un derecho irrenunciable, inalienable e imprescriptible. Pero esas notas no se oponen a la posible manifestación de voluntad del titular de no ejercer el derecho que le corresponde para determinados y específicos fines y bajo circunstancias y formas expresamente*

pactadas (...). De dichos preceptos se desprende la distinción entre el derecho a la propia imagen y el derecho a su explotación económica, así como la posibilidad de que el titular ceda este último a un tercero (...). El contrato por el que el deportista se compromete a prestar al Club su dedicación y trabajo no se puede concebir como algo separado de la imagen, ni, desde luego, el Club lo admitiría. Ambos elementos constituyen un todo único, se desarrollan durante el mismo tiempo, y no hay un solo caso en la plantilla del Club en el que se haya contratado el trabajo sin la imagen de quien lo presta”.

En consecuencia, es sencillo concluir que la explotación económica de la imagen del deportista encaja directamente en el acuerdo realizado con el club, pues el trabajo de cara al público afecta al núcleo indispensable de su actividad profesional. Por ello, los pactos concluidos entre los deportistas y las entidades deportivas tratan de hacer compatible la doble vertiente de la imagen como valor patrimonial y como bien de la personalidad anudada al orden de los derechos constitucionales⁴⁸⁸.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional distingue según se trate de la explotación de la imagen del deportista dentro del ámbito de las actuaciones deportivas del club - tales como partidos, entrenamientos, concentraciones o comparecencias ante los medios de comunicación - o de su explotación fuera del ámbito deportivo. En este sentido, la Sentencia 99/1994, de 11 de abril determina en su Fundamento Jurídico Quinto que: *“El derecho a la propia imagen,*

⁴⁸⁸ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, Núm. 9, 1998, pág. 7.

consagrado en el art. 18.1 C.E. junto con los derechos a la intimidad personal y familiar y al honor, contribuye a preservar la dignidad de la persona (artículo 10,1 de la Constitución), salvaguardando una esfera de propia reserva personal, frente a intromisiones ilegítimas provenientes de terceros. Sólo adquiere así su pleno sentido cuando se le enmarca en la salvaguardia de "un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana" (STC 231/1988, Fundamento Jurídico Tercero). Una valoración teleológica que, por lo demás, también ha prevalecido cuando se ha analizado la proyección del derecho en cuestión sobre la relación individual de trabajo (STC 170/1987, Fundamento Jurídico Cuarto). Calificado así, resulta claro que el primer elemento a salvaguardar sería el interés del sujeto en evitar la difusión incondicionada de su aspecto físico, que constituye el primer elemento configurador de su intimidad y de su esfera personal, en cuanto instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como individuo. En este contexto, la captación y difusión de la imagen del sujeto sólo será admisible cuando la propia -y previa- conducta de aquél o las circunstancias en que se encuentra inmerso, justifiquen el descenso de las barreras de reserva para que prevalezca el interés ajeno o el público que puedan colisionar con aquél". Asimismo, en su Fundamento Séptimo resalta el hecho de que "existen actividades que traen consigo, con una relación de conexión necesaria, una restricción en el derecho a la imagen de quien deba realizarlas, por la propia naturaleza de éstas, como lo son todas las actividades en contacto con el público, o accesibles a él. Cuando ello suceda, quien aceptó prestar tareas de esta índole, no puede luego invocar el derecho fundamental para eximirse de su realización, si la restricción que se le impone no resulta agravada por lesionar valores

elementales de dignidad de la persona (art. 10.1 C.E.) o de intimidad de ésta”.

De acuerdo con ello, cabe entender que cuando el futbolista profesional firme un contrato de trabajo con un club, implícitamente también está cediendo el derecho a la explotación comercial de su imagen en el ámbito de la actividad deportiva⁴⁸⁹. Empero, cuando el deportista profesional acuda a actos, sean públicos o privados, fuera del ámbito estrictamente deportivo de su club, tendrá plena libertad para usar su imagen con fines publicitarios o promocionales, sin derecho alguno por parte del club, salvo que por convenio colectivo o por pacto individual hubieran acordado la cesión a la entidad deportiva de parte de los beneficios. Esta circunstancia se ha visto considerablemente ampliada con la aparición de las nuevas tecnologías, perspectiva que excede los límites de la presente investigación doctoral⁴⁹⁰.

A continuación, y partiendo del derecho económico que se crea sobre la imagen, pasamos a analizar la perspectiva puramente tributaria del mismo en relación con los deportistas profesionales, en concreto con el mundo del fútbol.

B. Tratamiento de los derechos de imagen de los futbolistas en Derecho español: en concreto, la tributación por el IRPF. De manera genérica, cabe decir que en el desarrollo de su actividad, los deportistas pueden obtener distintos tipos de rentas, que en nuestro sistema tributario actual quedarán gravadas por el IRPF o por el

⁴⁸⁹ En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 3699/2008, de 25 de junio (ECLI:ES:TS:2008:3699).

⁴⁹⁰ Cfr. M. L. FERNÁNDEZ ESTEBAN, “El impacto de las nuevas tecnologías e Internet en los derechos del art. 18”, *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, Núm. 17, 1999, pág. 544.

IRNR, dependiendo de si se encuentra en una de las siguientes situaciones:

- Si reside habitualmente en España, la renta mundial que obtenga quedará gravada por el IRPF. Como el resto de contribuyentes, los futbolistas que trabajan por cuenta propia deben tributar por la obtención de rendimientos adquiridos como personas físicas. A tal efecto, se les considera contribuyentes cuando residen en España cumpliendo lo dispuesto en el artículo 9,1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, esto es, que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español y que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Asimismo, siguen siendo considerados como contribuyentes aunque acrediten su cambio de residencia a un país o territorio considerado como paraíso fiscal, durante el período de cambio de residencia y los cuatro siguientes.
- Igualmente, podemos encontrar el caso de deportistas que adquieren su residencia fiscal en España como consecuencia de su traslado laboral. En tal supuesto, también quedarán sujetos al IRPF desde el momento en que adquieran la condición de residentes fiscales en España.
- Por último, los residentes en un Estado de la Unión Europea, pero que obtienen la mayor parte de su renta en España. En principio, dicha renta quedaría gravada en nuestro país por el IRNR, al tratarse de un no residente en territorio español, sin embargo, se ofrece la opción de tributar en España por el IRPF, conforme a lo dispuesto en el artículo 46 LIRNR. De todos

modos, debe tenerse en cuenta que esta posibilidad se limita a personas con escasos rendimientos, pues se trata de garantizar sus mínimos personales y familiares.

Entre los diferentes tipos de renta que puede percibir un deportista, se encuentran las retribuciones obtenidas por la cesión de los derechos de imagen, cuya tributación vamos a analizar en el presente capítulo.

Como hemos visto, el derecho de imagen tiene una característica material que permite que pueda comercializarse y proporciona al deportista la obtención de un rendimiento. La explotación de ese aspecto material puede realizarse por el propio deportista o por un tercero.

La calificación tributaria de las contraprestaciones generadas por la utilización con fines económicos del derecho de imagen puede incidir en varios impuestos, tales como el de Patrimonio, el IRNR, el IS o el IVA. En relación con este último, los deportistas que desarrollen su actividad por cuenta propia con el objetivo de obtener rendimientos, constituyen sujetos pasivos del impuesto, y los servicios deportivos que presten estarán sujetos al mismo, al tipo general, debiendo repercutir el IVA correspondiente y quedando obligados a cumplir con todas las prestaciones materiales y formales propias de este tributo⁴⁹¹.

Sin embargo, es la tributación en el IRPF la que presenta una mayor trascendencia, principalmente debido a su impacto económico, ya que la imagen es el segundo integrante de la base imponible del IRPF de

⁴⁹¹ Cfr. F.J. MAGRANER MORENO, *Tributación de los Artistas y Deportistas*, Ciss, Valencia, 1995, págs. 135-148.

los deportistas⁴⁹². Por ello, nos centraremos en el análisis de dicha característica material, que provoca que, cuando se explote la imagen del deportista, éste pueda percibir una remuneración que genere la tributación en el IRPF.

Por otro lado, los beneficios que se obtienen por los rendimientos de los deportistas a consecuencia de la explotación de su imagen pueden ser de tipo laboral, es decir, obtenidos mediante contratos de trabajo, o extralaboral, cuando el deportista cede esos derechos a sociedades distintas de aquella a la que está vinculado en razón de su contrato deportivo⁴⁹³.

Los beneficios que obtiene el deportista se someterán, por regla general, al IRPF, pero siempre dependiendo de si cede o no la explotación de sus derechos de imagen y, según de quién proceda esa retribución, se calificará como uno de los diversos tipos de rendimiento que contempla la LIRPF y que pasamos a desarrollar, no sin antes recordar la evolución normativa existente a este respecto.

1. Evolución de la normativa tributaria de los derechos de imagen

a) Antecedentes. La normativa que circunscribe la regulación de la imagen ha de partir del artículo 7,3 RD 1006/1985, que fue una de las primeras normas en reconocer la posibilidad de explotación de la imagen del deportista.

Como se ha comentado anteriormente, en el mundo del deporte se había generalizado la práctica consistente en que los deportistas

⁴⁹² Cfr. L.M. CAZORLA PRIETO Y A. CORCUERA TORRES, *Los impuestos del deporte*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 232.

⁴⁹³ Cfr. L. CORDERO SAAVEDRA, *El deportista...*, cit., págs. 148-149.

desviaban las rentas obtenidas por la cesión de sus derechos de imagen a sociedades, normalmente no residentes, consiguiendo con ello que dichas rentas no quedaran gravadas por el IRPF⁴⁹⁴. Al no contemplar la normativa tributaria de forma específica el gravamen de este tipo de rentas, en un primer momento la Administración las consideró como posibles rendimientos del trabajo⁴⁹⁵, argumentando que en el proceso de cesión había una simulación por parte del deportista, lo que fue confirmado posteriormente por la jurisprudencia⁴⁹⁶ y la doctrina⁴⁹⁷.

La regulación de los derechos de imagen fue introducida con carácter de novedad en la por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social⁴⁹⁸ de donde pasó a la LIRPF⁴⁹⁹. La Ley de 1996 trató de terminar con ciertas prácticas en

⁴⁹⁴ Cfr. P. CHICO DE LA CÁMARA Y G. J. VELASCO FABRA, "Nuevos escándalos de fraude fiscal de figuras mediáticas en el mundo del fútbol a través de la deslocalización en jurisdicciones offshore de las rentas derivadas de sus contratos publicitarios: aquellos polvos... traen esos lodos", *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, Núm. 4, 2017, págs.- 13-14. Los autores ponen de manifiesto la situación habida en los años ochenta, cuando la práctica generalizada en el fútbol era la constitución de sociedades en jurisdicciones con baja tributación.

⁴⁹⁵ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de noviembre de 1999.

⁴⁹⁶ La Audiencia Nacional barajó este planteamiento en diferentes pronunciamientos como las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13 de junio de 2002 (ECLI:ES:AN:2002:3706); 16 de marzo de 2005 (ECLI:ES:AN:2005:1565); y 17 de octubre de 2005 (ECLI:ES:AN:2005:5136).

⁴⁹⁷ Cfr. M.A. PLAZA DE DIEGO, *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 190-196.

⁴⁹⁸ Cfr. A. PALOMAR OLMEDA Y A. DESCALZO GONZÁLEZ, *Los derechos...*, cit., pág 83.

⁴⁹⁹ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "El régimen tributario...", cit., págs. 5-7. El autor analiza la evolución de la tributación de la cesión de los derechos de imagen hasta la Ley 13/1996.

relación con los derechos de imagen, muy comunes por aquel entonces, y regulaba específicamente el tratamiento fiscal de los mismos mediante la introducción de tres normas:

- La calificación de los derechos de imagen, con carácter general, como rendimientos del capital mobiliario.
- El establecimiento de un tipo especial de retención, con independencia de la calificación de la renta.
- La institucionalización de la explotación de los derechos de imagen a través de sociedades intermedias entre el futbolista y el club, con el único límite de que las cantidades satisfechas por los empleadores, esto es, los clubes, no excedieran del 15% del total satisfecho tanto por este concepto como en virtud del contrato laboral del deportista – régimen de rentas imputadas-, práctica que fue conocida como “regla 85/15”. Sin embargo, no existe limitación alguna para la cesión de los derechos de imagen a entidades con las que el deportista no mantenga una relación laboral y que no cedan, a su vez, al club la explotación de los derechos de imagen del deportista.

La norma venía a distinguir dos relaciones: la primera, de naturaleza profesional o laboral, que era prestada directamente por el deportista; por su parte, la segunda relación implicaba la utilización por el empresario de los derechos de imagen del deportista, independientemente de la relación laboral que vinculaba a ambas partes. Normalmente, la explotación de esos derechos se llevaba a cabo a través de una cesión de los derechos de imagen por parte de una sociedad intermediaria al propio club⁵⁰⁰.

⁵⁰⁰ Cfr. L.M. CAZORLA PRIETO Y A. CORCUERA TORRES, *Los impuestos...*, cit. pág. 234. Estos autores señalan que “se idearon dos soluciones complementarias, que

En ese contexto, se realizaron una serie de inspecciones a los clubes, a fin de comprobar la correcta tributación de los derechos de imagen. En la mayoría de los casos, la Administración se ha aproximado a la cuestión desde la perspectiva del tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas, sin discutir la posibilidad de explotar los derechos de imagen a través de sociedades, reconocida, como hemos señalado, desde la Ley 13/1996. El planteamiento es aparentemente sencillo: para que una sociedad pueda ceder los derechos de imagen a un club, la misma deberá haberlos adquirido previamente al deportista y, en la medida en que en la mayoría de los casos el deportista es socio de esa sociedad - con una participación tal que, a efectos fiscales, se entiende como una relación de vinculación - las operaciones entre el deportista y la sociedad, en particular la cesión de los derechos de imagen a ella, deben tenerse por su valor normal de mercado. A juicio de la Administración, la mejor forma de determinar ese valor de mercado es atender a los ingresos percibidos por las sociedades cesionarias en concepto de imagen.

En algunos casos más complejos, la Administración ha considerado la existencia de una simulación, habiendo trasladado la cuestión al Ministerio Fiscal cuando las cuotas presuntamente defraudadas pudieran superar el umbral del delito fiscal (120.000.€). En este contexto se encuadra la Sentencia de la Audiencia Provincial de

convenían tanto a las entidades deportivas como a los profesionales del deporte. Por una parte, el club firmaba dos contratos, uno laboral, que retribuía la prestación de servicios deportivos, y otro de cesión de derechos de imagen, que compensaba la explotación o utilización publicitaria de la imagen del deportista por la entidad correspondiente; por otra, el deportista firmaba el contrato directamente, mientras que cedía su imagen a una sociedad, que podía estar sometida al régimen de transparencia fiscal y ser no residente en España al situarse en paraíso fiscal, la cual a su vez era la que cedía el derecho al Club y firmaba el correspondiente contrato, en el que sólo aparecía el consentimiento del deportista”.

Barcelona de 15 de julio de 2016 referente a Leo Messi, o la Sentencia de 26 de noviembre de 2019 de la Audiencia Provincial de Madrid, que absolvió al también futbolista Xabi Alonso.

Posteriormente, en 1998 se aprobó una nueva Ley del IRPF, que sustituyó a la anterior y reproducía casi literalmente el régimen antes instaurado. A esta norma le sucedió el artículo 38 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, que suprimió el apartado 7 del artículo 76 de la Ley 40/1998, como consecuencia de la eliminación del régimen de transparencia fiscal.

b) Regulación vigente. Con respecto a la normativa que se ocupó desde un primer momento de la tributación de la cesión de los derechos de imagen, el Tribunal Supremo llegó a admitir que el legislador *"estableció y reguló, por cierto con prosa de muy difícil comprensión, un supuesto de transparencia fiscal - "rentas imputadas" - consistente en la utilización por personas físicas (deportistas, artistas, etc...) de sociedades instrumentales, las cuales, a su vez, ceden mediante contraprestación dicho derecho o autorización a la sociedad o entidad con la cual esté relacionado laboralmente la persona física de que se trate, y así de este modo se elude el pago directo por la sociedad o empresa empleadora de parte de la contraprestación por derechos de imagen, que recibe la sociedad interpuesta"*⁵⁰¹.

Aunque en 2006 se aprobó una nueva Ley del IRPF, la situación descrita anteriormente apenas varió, ya que la nueva norma se limitó a adaptar en el ámbito del régimen especial de imputación de rentas

⁵⁰¹ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 300/1999, de 25 de enero (ECLI:ES:TS:1999:300), Fundamento de Derecho Sexto.

- artículo 92 - las antiguas referencias a la parte general de la base imponible al nuevo esquema para la base imponible previsto por el artículo 45.

2. La determinación del tipo de rendimiento. Tras examinar brevemente la evolución normativa de los derechos de imagen, pasaremos a analizar, también de forma somera, los diferentes tipos de rendimiento contemplados en la Ley IRPF.

a) Los rendimientos del trabajo derivados de la práctica deportiva. El artículo 17,1 de la Ley 35/2006 define los rendimientos íntegros del trabajo como "*todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*".

Por tanto, y trasladado esto al ámbito deportivo, podemos afirmar que cuando un deportista profesional suscribe un contrato laboral con un club donde se estipulan las cantidades a percibir durante todos los eventos de cada ejercicio pactado en el contrato, dichas prestaciones tributarán en el IRPF como rendimientos del trabajo⁵⁰². Aunque sobre el papel esta situación parece sencilla, ya que en principio convertiría al club en propietario del derecho de explotación de la imagen del deportista, sin embargo llevado a la práctica ha generado múltiples problemas.

Lógicamente, la contraprestación más importante que recibe el deportista es la constituida por su salario. Según reza el artículo 26,1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores:

⁵⁰² Cfr. F.J. MAGRANER MORENO, *Tributación de...*, cit., págs. 49-58.

"Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo". Pues bien, concretando la relación al ámbito del fútbol profesional, el Convenio Colectivo para esta actividad establecido por la Resolución de 23 de noviembre de 2015 de la Dirección General de Empleo, recoge, entre los conceptos salariales que constituyen la retribución de un futbolista profesional, la prima de contratación o fichaje, la de partido, el sueldo mensual, las pagas extraordinarias, el plus de antigüedad y, en lo aquí nos interesa, los derechos de explotación de la imagen.

Así pues, en el caso de que el deportista profesional reciba una cantidad económica por explotar su imagen, se considera como rendimiento del trabajo⁵⁰³, en base al artículo 17,2 j) LIRPF: *"Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial"*. Por su parte, el artículo 28 del citado Convenio Colectivo, relativo al derecho de explotación de imagen, establece: *"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"*. En suma, la mayoría de los autores defienden la posibilidad de que las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen sean clasificadas como rendimientos del trabajo si concurren los requisitos legalmente

⁵⁰³ Cfr. F.J. MAGRANER MORENO, *Tributación de...*, cit., págs. 49-58.

exigidos⁵⁰⁴, tales como que la utilización de dicha imagen sea inherente al desempeño del trabajo del deportista o que esas rentas no se deriven de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.

b) La calificación como rendimientos del capital mobiliario. La explotación de los derechos de imagen puede también tributar en el IRPF como rendimientos del capital mobiliario.

Conforme dispone el artículo 25,4 d) LIRPF, constituyen rendimientos del capital mobiliario "*los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica*". De esta forma, siempre que se ceda el derecho a la explotación de la imagen o se consienta o autorice a su utilización, las cantidades percibidas directamente del cesionario tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario. Únicamente, cuando la cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, la renta se calificará de rendimiento de la actividad.

Por tanto, si desvinculamos los supuestos en los que la explotación de la imagen es apta de generar rendimientos del trabajo, el deportista que cede su imagen puede obtener rendimientos del capital mobiliario cuando dicha cesión se produzca sin existir un vínculo contractual entre ambas partes⁵⁰⁵. Lo importante, pues, es que no haya relación laboral o por cuenta ajena.

En este caso, nos encontramos con dos posibilidades: por un lado, el propio titular del derecho puede dedicarse a su explotación de forma

⁵⁰⁴ Cfr. S. PLAZA Y JABAT, "El derecho a...", cit., pág. 95.

⁵⁰⁵ Cfr. L.M. CAZORLA PRIETO Y A. CORCUERA TORRES, *Los impuestos...*, cit., pág. 236.

directa mediante contratos singulares entre él y las empresas que requieran la cesión del mismo⁵⁰⁶, en cuyo caso podríamos estar ante rendimientos de actividades económicas; por otro, este sujeto puede ceder a un tercero dicha explotación, sin afectar los rendimientos obtenidos a actividades económicas realizadas por el contribuyente⁵⁰⁷. Como se ha indicado, en ninguno de los dos casos puede darse relación de carácter laboral entre el titular del derecho y la persona o entidad a la que se cede directamente el mismo o a la que se cede el derecho a su explotación.

c) Los rendimientos de actividades económicas. Establece el artículo 27 LIRPF que: "*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*". Así, los ingresos obtenidos por la explotación de la imagen son considerados como rendimientos de actividades económicas cuando el deportista explote directamente su imagen.

Así pues, nos encontramos ante el supuesto de deportistas que desempeñan su actividad trabajando individualmente con independencia de un club y que, además de sus retribuciones por prestar sus servicios o conseguir logros, obtienen rentas a consecuencia de la explotación de su imagen, sin que se ceda la misma a un tercero. Por tanto, la explotación del derecho de imagen produce rendimientos de actividades económicas cuando el titular del mismo no lo rentabiliza mediante su mera cesión a un tercero - lo

⁵⁰⁶ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "El régimen tributario...", cit., págs. 5-6.

⁵⁰⁷ Cfr. L. CORDERO SAAVEDRA, *El deportista...*, cit., pág. 251.

que daría lugar a un rendimiento del capital -, ni en el marco global e indiferenciado de una relación laboral - lo que sería un rendimiento del trabajo -, sino que lleva a cabo su explotación económica por su cuenta y riesgo, utilizando para ello los factores de producción necesarios y que considere idóneos para obtener la máxima rentabilidad, factores de producción que lo serán el trabajo o el capital, sobre los que tendrá plena disponibilidad económica, indispensable para llevar a cabo su ordenación por cuenta propia.

La propia Ley 35/2006 establece unos requisitos para poder definir estas rentas como rendimientos de actividades económicas para el deportista, como son que actúe como un empresario para desarrollar la obtención de un beneficio y que haya una ordenación por cuenta propia de recursos materiales y humanos, necesarios para la obtención de renta⁵⁰⁸. Ello conduce a que ningún club tenga la cesión del derecho de explotación de la imagen del deportista, ya que, como dice Morón Pérez, *"es el deportista el que firma un contrato de prestación de servicios para participar en un determinado espectáculo o torneo deportivo, en cuyo ámbito le cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo. Lo que perciba por tal motivo el deportista será rendimiento de actividad económica o lo que reciba por explotar su imagen, sin ceder el derecho a un tercero, como cuando rueda el anuncio publicitario de un producto en virtud de un contrato de arrendamiento de servicios con la empresa anunciada"*⁵⁰⁹.

d) Desarrollo de la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen. Por último, analizaremos la imputación de

⁵⁰⁸ Cfr. M.A. PLAZA DE DIEGO, *Fiscalidad del...*, cit., pág. 160.

⁵⁰⁹ Cfr. C. MORÓN PÉREZ, "La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (análisis de algunos casos recientes)", *Anales del Derecho (Universidad de Murcia)*, Vol. 33, Núm. 1, 2015, pág. 11.

rentas como rendimiento que puede tener el deportista a la hora de explotar su derecho de imagen, que se recoge en el artículo 92 de la Ley 35/2006⁵¹⁰.

⁵¹⁰ Artículo 92 LIRPF Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen: "1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del IRPF 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. 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% 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. 3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto. 4. 1º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota líquida del IRPF correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1: a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la

renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible. b) El IRPF o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible. c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible. d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización. e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización. 2º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación. En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales. Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible. 5. 1º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos. 2º La imputación se efectuará en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley. 3º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1. 6. 1º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta. En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social,

Como se ha indicado anteriormente, esta regulación pretende dar respuesta a la situación surgida en determinadas relaciones laborales en las que el trabajo desarrollado va íntimamente ligado a la utilización de los derechos de imagen de los trabajadores por parte del empresario y, en consecuencia, los contratos celebrados entre empresarios y trabajadores contemplan dos contraprestaciones: la estrictamente laboral, percibida directamente por el trabajador; y la derivada de la utilización de los derechos de imagen del trabajador, percibida por una sociedad interpuesta a la que previamente el trabajador había cedido esos derechos.

Las rentas procedentes directamente de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para la misma, tienen la consideración de rendimiento de capital mobiliario, salvo que dicha cesión se realice en el ámbito de una actividad

entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas. 2º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1.º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional. 3º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste. 7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley. 8. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados. Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor. La persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro. Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta”.

económica. No obstante, esto no siempre es así, pues cuando se utilice a personas interpuestas entre el titular y el cesionario último y se cumplan determinadas circunstancias que hagan presumir que los cesionarios son meros interpuestos que tienen por objeto deslocalizar este tipo de contraprestaciones, las cantidades percibidas por la entidad interpuesta en ese concepto, se imputan a la persona física titular de la imagen.

La razón fundamental por la que el legislador ha regulado esta práctica tripartita se debió a que, mediante la cesión de los derechos de imagen a una entidad interpuesta, el deportista conseguía reducir su carga fiscal, pues en caso de percibir directamente esos ingresos, los mismos se incluirían en su base imponible del IRPF y, por tanto, se gravarían con un elevado grado de progresividad en lugar de tributar por el IS, sometido a un tipo fijo, lo que justificaría la constitución de sociedades bajo cuyo amparo los profesionales realizan la actividad correspondiente⁵¹¹.

El mencionado artículo 92 determina que, cuando concurren una serie de requisitos, las personas físicas sometidas al IRPF deberán atribuir a su base imponible, en concepto de imputación de las rentas derivadas de la cesión de sus derechos de imagen, los ingresos procedentes de la explotación de los mismos. Estos requisitos son:

- a) Debe ser contribuyente por el IRPF.
- b) Que hubiera cedido el derecho a la explotación de la imagen o autorizado a un tercero (residente o no) su utilización. Se debe subrayar que la norma no exige que exista relación alguna entre el titular de la imagen explotada y la primera cesionaria, pudiendo incluso darse el caso de que no tenga participación

⁵¹¹ Cfr. S. RAMÍREZ GÓMEZ, *Del caso Lola Flores...*, cit., pág. 32.

directa ni indirecta alguna en la cesionaria, aunque lógicamente no tiene sentido económico que se cedan a un tercero sin vinculación los derechos de explotación por un precio muy inferior al que éste u otra persona que siga en la cadena sea capaz de negociar inmediatamente con el empleador o último cesionario.

- c) Que en esta relación se incluyan los servicios a un tercero o a una entidad deportiva en un ámbito laboral, como es la regida por el Real Decreto 1006/1985. En esta norma se incluyen los derechos de imagen de toda una lista de deportistas profesionales que tienen establecidas relaciones laborales con los clubes en los que prestan sus servicios, incluyéndose también a los integrantes de los cuadro técnicos, tales como entrenadores, ayudantes o médicos. Asimismo, sucede que hay una serie de deportistas que están apartados de esta normativa aun explotando sus derechos de imagen pero no manteniendo relaciones laborales con entidades deportivas a las que prestan sus servicios.
- d) Que la persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral, es decir, el club, tiene que haber obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen de la persona o entidad primera cesionaria. Es necesario que se haya obtenido la cesión de ese derecho, ya sea directamente de la primera cesionaria, ya de cualesquiera otra que los hubiera adquirido posteriormente a ella.
- e) El último requisito para la aplicación del régimen especial de imputación de rentas es de orden cuantitativo, ya que la Ley exige que los rendimientos del trabajo que el titular de la imagen obtenga en el período impositivo sean inferiores al 85% de la suma de los mismos y el importe total satisfecho por la entidad cesionaria, en concepto de cesión de derechos de imagen, con la que el deportista mantiene una relación laboral.

Por tanto, si las retribuciones por esos derechos no superan el 15% del importe total abonado por la entidad con la que el deportista mantiene una relación laboral, no tendrá aplicación el régimen de imputación de rentas. Algunos autores han calificado ese porcentaje de "margen de tolerancia"⁵¹².

Por otro lado, a efectos de calcular la base imponible en estos casos, el apartado 3 del artículo 92 establece que el deportista deberá incluir en su base imponible general la cantidad que la persona o entidad con la que mantiene la relación laboral haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales, o que deba satisfacer en el futuro como contraprestación de la cesión del derecho de explotación de la utilización de la imagen del deportista por la persona o entidad, residente o no, a quien se hayan cedido los derechos de imagen. Esta cuantía inicial se verá modificada por dos partidas que operan en sentidos distintos, ya que se le añaden los ingresos a cuenta y se minorará en el importe de la contraprestación que haya obtenido el deportista por la cesión de los derechos de imagen.

El sistema de ingreso a cuenta mencionado genera dudas en cuanto a su corrección jurídica⁵¹³, ya que coexiste con otro pago a cuenta, como es la retención que debe practicar el club a la entidad cesionaria. Asimismo, también se ha planteado la adecuación de este

⁵¹² Cfr. A. RELEA SARABIA, *El Régimen Jurídico-Tributario...*, cit., pág. 364.

⁵¹³ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA., "Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro", *Quincena Fiscal*, Núm. 4, 1998, pág. 8. Este autor ha criticado en diversas ocasiones este sistema de ingreso a cuenta en la cesión de los derechos de imagen y sostiene la nulidad radical del mismo por gravar una renta ficticia.

sistema con el Derecho de la Unión Europea⁵¹⁴ en términos de libre competencia, por cuanto el ingreso a cuenta sólo se da respecto de las operaciones realizadas con cedentes no residentes, por lo que, en la práctica, podría implicar una desventaja para las entidades no residentes que se dediquen a la explotación de los derechos de imagen, pues será menos gravoso contratar con ellas que con las entidades residentes en España que presten el mismo servicio.

En definitiva, la renta imputable o cantidad a incluir en la base imponible del titular del derecho de imagen, es el valor de la contraprestación que haya satisfecho, con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física, o que deba satisfacer, la persona o entidad empleadora o última cesionaria por la cesión de los derechos de imagen, con los incrementos y minoraciones comentados.

Asimismo, el artículo 92.4 contempla una serie de deducciones en la cuota líquida del IRPF del deportista, como los impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o al de Sociedades que hayan sido satisfechos en el extranjero por la entidad o persona primera cesionaria y correspondan a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible. Dicha deducción se practica aun cuando los impuestos se hubieran satisfecho en períodos impositivos distintos a aquél en el que deba realizarse la imputación, pero en cualquier caso, es requisito imprescindible que el tributo no se haya satisfecho en un paraíso fiscal. Al mismo tiempo, la deducción tiene como límite máximo la cuota íntegra que

⁵¹⁴ Cfr. P.M. HERRERA MOLINA, "Rentas imputadas por derechos de imagen (problemas constitucionales de carácter internacional)", *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 54, 2001, pág. 73.

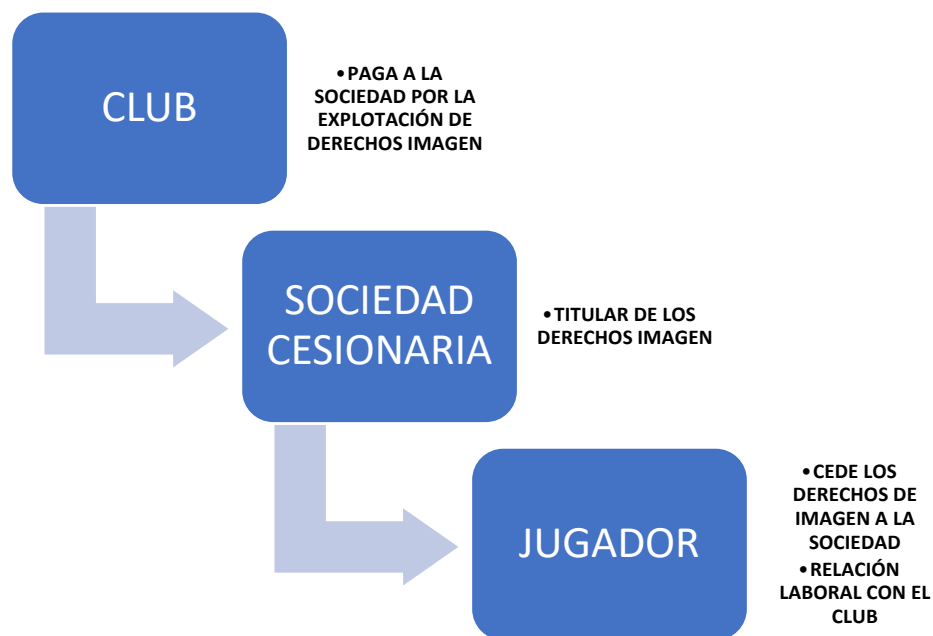
corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

Por tanto, dentro de los derechos de imagen, una práctica muy común para eludir ciertos impuestos consiste en el uso de sociedades mercantiles interpuestas. El mecanismo era relativamente sencillo: se diseñaba un esquema triangular en el que el deportista cedía inicialmente la explotación de su imagen a una sociedad interpuesta, normalmente de su propiedad o controlada por él; posteriormente, el club con el que el deportista tenía contrato laboral debía adquirir obligatoriamente a la sociedad el derecho a la explotación de la imagen, pagando por esa segunda cesión unas cantidades que quedaban fuera de la relación laboral con el deportista. Además, en muchos casos esas sociedades interpuestas se constituían en jurisdicciones de conveniencia o territorios de baja o nula tributación, con lo que no sólo se eludía el IRPF, sino también casi totalmente la tributación en España.

Se configuraba, pues, una estrategia a tres bandas en la que participaban: por un lado, el deportista, que estaba relacionado con el club mediante un contrato laboral por el que cedía parte de sus derechos de imagen; por otro, el club, relacionado con la sociedad mediante otro contrato por el cual compraba a ésta los derechos de imagen del jugador, que este último le había cedido previamente. Como consecuencia de estas relaciones, el club pagaba a la sociedad la cantidad de dinero que aparecía en el contrato en concepto de derechos de imagen y, seguidamente, la sociedad se lo retribuía al jugador. De esta manera, el dinero pasaba del club al deportista a través de la sociedad, con lo que se tributaba en el Impuesto sobre Sociedades en vez de en el IRPF, como verdaderamente hubiera correspondido por los rendimientos que se habían establecido en el contrato laboral. Además de no tributar estos impuestos, otra

consecuencia favorable para el club era que obtenía un ahorro al no realizar retenciones a cuenta correspondientes. Por eso, se puede decir que el club es beneficiario de la utilización de las sociedades interpuestas, ya que los futbolistas suelen negociar su retribución global con los clubes en términos netos, con lo que trasladan la carga fiscal de la retención al club. Si mediante los mecanismos de interposición de la sociedad se puede evitar esa retención, es evidente que el club resulta beneficiado.

Figura 21: Esquema de la relación triangular de los derechos de imagen



Fuente: Elaboración propia (2019)

La Agencia Tributaria reaccionó ante esta situación recalificando rentas y atribuyéndoselas al jugador y entendió que las cantidades percibidas por la sociedad cedente de los derechos de imagen eran rendimientos del trabajo del deportista. El criterio de la Administración englobaba una doble distinción⁵¹⁵:

⁵¹⁵ Cfr. S. RAMÍREZ GÓMEZ, *Del caso Lola Flores...*, cit., págs. 38-39.

- Por un lado, existen unos derechos de imagen que son colectivos y, por tanto, titularidad del club, de los que este puede disponer tanto en el desarrollo de la actividad deportiva, como en el de actividades de promoción, tales como ruedas de prensa o anuncios publicitarios. Estos derechos no requieren una cesión expresa mediante el contrato laboral.
- Por otro, unos derechos de imagen individuales, privados y de titularidad del deportista, pero que pueden ser cedidos al club mediante cláusulas expresas insertas en el contrato de trabajo y, en tal caso, deben calificarse como rendimientos del trabajo personal. Como dice el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de junio de 2008, estos derechos no pueden ser cedidos a terceros distintos del club, pues ya son titularidad de éste⁵¹⁶.

e) Breve apunte final. Como hemos visto, en los deportes como el fútbol en los que se manejan grandes sumas de dinero, los jugadores, sus principales protagonistas, pueden obtener cifras muy elevadas por la explotación de sus derechos de imagen. Ello se ha visto favorecido por la eclosión de nuevos modelos de comunicación audiovisual, que hacen de la imagen un valor al alza y un elemento especulativo. La televisión y las innovaciones tecnológicas consiguen acercar el espectáculo a un sinnúmero de personas y logra audiencias virtuales multitudinarias⁵¹⁷, lo que dota de un nuevo sentido a la mercantilización del deporte y potencia el mercado de las imágenes deportivas. Por eso, y a efectos de optimizar su carga fiscal, los jugadores se han rodeado de expertos que conforman a su alrededor

⁵¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 3699/2008, de 25 de junio (ECLI:ES:TS:2008:3699), Fundamento de Derecho Quinto.

⁵¹⁷ Cfr. A. PALOMAR OLMEDA Y A. DESCALZO GONZÁLEZ, *Los derechos...*, cit., págs. 62-69.

estrategias diseñadas *ad hoc*, lo que en muchos casos les ha reportado problemas con la Hacienda Pública.

El ordenamiento jurídico español ha ido tradicionalmente unos pasos por detrás de las creativas soluciones que los asesores fiscales de los futbolistas han sabido trazar en un campo de juego transnacional. Sin embargo, durante los últimos años Hacienda ha actuado alterando criterios que hasta fechas recientes parecían muy consolidados.

Las reformas fiscales habidas en España no han modificado la regla 85/15, relativa a la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, motivo por el cual debería contemplarse el uso de sociedades para la gestión de los mismos como una operación acorde con la legalidad vigente, siempre y cuando se respeten los límites cuantitativos. Pese a ello, en los casos en los que no se aprecia simulación negocial entre el futbolista y la sociedad gestora de sus derechos, la Administración tributaria ha comenzado a aplicar el régimen de operaciones vinculadas sin los matices exigidos por el régimen de rentas vinculadas. Esta práctica, además de atentar contra el principio de seguridad jurídica, vacía de contenido el carácter de puerto seguro de la regla mencionada. Además, a las elevadas cuantías derivadas de la explotación comercial de los derechos de imagen, se ha de añadir el incremento que supone el importe de las correspondientes sanciones e intereses de demora.

En suma, los derechos de imagen siguen siendo controvertidos en su fiscalidad, de manera que no se trata de una cuestión pacífica para la Administración tributaria ni para los órganos jurisdiccionales, por lo que urgen soluciones legales que aporten seguridad al tráfico jurídico y limiten la ingeniería fraudulenta en estos aspectos.

C. La posible responsabilidad de los clubes por las prácticas tributarias irregulares de los jugadores y análisis de sus consecuencias. Como hemos visto, el incremento de los salarios que perciben los futbolistas, unido al hecho de concentrar la percepción de sus rentas en períodos de tiempo muy concretos por lo reducido de su vida laboral, ha hecho que prácticamente se haya convertido en una aspiración legítima la optimización de la carga tributaria que soportan.

Para ello, han conformado a su alrededor verdaderos entramados de profesionales de las áreas jurídica y fiscal cuyo nudo gordiano es el diseño de una ingeniería financiera con un fin principal: el ahorro fiscal y velar por los intereses de sus respectivos clientes. Empero, en ocasiones dichas prácticas rozan la legalidad, lo que ha conducido a los interesados a enfrentarse a problemas de los que deben responder ante la Justicia.

La pregunta que nos hacemos es el papel que los clubes juegan en estas tramas, ya que, en ocasiones, asisten como meros convidados de piedra a la posible elusión fiscal y su postura está lejos de seguir una conducta disruptiva que les mantenga totalmente al margen del proceder ilícito del jugador y sus edecanes que, aun cuando no fuera ilegal, sí se podría cuestionar su consideración ética.

Así, en el ámbito organizativo, los clubes quedan obligados a procurar el cumplimiento, tanto de las obligaciones tributarias propias, como de las de sus deportistas considerados como trabajadores. En el primer caso, dicha obligación tiene un aspecto claramente legal y normativo; en el segundo, la obligación adquiere un tinte ético y moral.

Como se ha analizado en otro epígrafe de este trabajo, una de las medidas que los clubes pueden adoptar para hacer efectivas dichas obligaciones es la aplicación de programas de cumplimiento.

Todo ello podemos basarlo en la obligación implícita que estas entidades, como referente moral del medio socioeconómico en que se desempeñan, han adoptado, ya que tejen a su alrededor una tupida red de interrelaciones que hace que su influencia exceda lo meramente deportivo y que la búsqueda de la excelencia incluya, por supuesto, la observancia normativa y, dentro de ella, la de las leyes fiscales.

Esa responsabilidad social, llevada a sus últimas consecuencias, implicaría que los clubes, como personas jurídicas, tendrían su cuota de responsabilidad, no ya solamente social sino también tributaria, en los casos en que alguno de sus integrantes incumpliera sus obligaciones fiscales. A este respecto, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su artículo 42,1,a), relativo a los responsables solidarios: *"1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción"*.

En ocasiones, una mera admonición bastaría para quedar a salvo del problema y, para ello, sería suficiente un protocolo interno que fijase de modo inequívoco la postura del club en orden al cumplimiento de las obligaciones fiscales y la exigencia de ciertos datos a los deportistas que contrate. Es cierto que esta simple actitud, sobre el papel sencilla, puede resultar verdaderamente complicada para una entidad, en el sentido de que pueda conducir al desmoronamiento del entramado fiscal del jugador. Tampoco puede consistir en una pátina

bajo la cual se “deje hacer”, sino que debe partirse del pleno convencimiento, mediante la implantación de una conducta adoptada *in genere* por la entidad ante este tipo de conductas y le mantenga al margen de malas praxis y corruptelas.

Desde el punto de vista del Derecho penal, manejando conceptos jurídicos como la autoría y la participación necesaria en relación con una posible conducta omisiva de los clubes respecto a un eventual delito fiscal cometido por sus deportistas, podemos afirmar que la coautoría omisiva no existe⁵¹⁸. En nuestro ordenamiento, esta cuestión presenta además una particularidad, dado que es preciso distinguir entre cooperador necesario y no necesario, esto es, entre las cooperaciones sin las cuales el delito no hubiera podido ser cometido y aquellas que simplemente favorecen la comisión del hecho punible. De ese modo, la cooperación es concebida desde un punto de vista causal y una y otra se distinguen a partir del criterio de la teoría de la *conditio sine qua non*. De ello se infiere que la conducta omisiva típica del obligado fiscal no puede depender de ninguna cooperación sin la cual la infracción del deber fiscal no hubiera podido ser cometida, puesto que en todos los supuestos que se puedan plantear, el obligado fiscal que quiere incumplir su deber puede hacerlo sin ayuda alguna, por cuanto para omitir no resulta necesaria ninguna cooperación.

En consecuencia, si la cooperación no es necesaria para omitir, la construcción de una participación necesaria en el delito fiscal, y, en

⁵¹⁸ Cfr. H. WELZEL, *Das Deutsche Strafrecht*, 11ª edición, De Gruyter, Bonn, 1969, pág. 206. El jurista y filósofo alemán Hans Welzel defiende que la coautoría es, subjetivamente, comunidad de ánimo y objetivamente, una división de tareas de importancia de los aportes. En base a ello, llega a la conclusión de que la coautoría omisiva no existe.

general, en los delitos de omisión, parece conceptualmente imposible, ya que el delito siempre hubiera podido ser cometido sin la supuesta cooperación de un partícipe.

En base a lo anterior, podemos concluir que en tales supuestos los clubes no resultarán imputados por estos hechos, al margen que, cuando hayan previsto estas situaciones como uno de los riesgos a tener en cuenta por sus respectivos programas de cumplimiento, ello reforzará su posible línea argumental de defensa.

Por otro lado, para los casos en que resulte aplicable el régimen de imputación de rentas previsto en la LIRPF para los derechos de imagen, resulta evidente que el club conocerá necesariamente el entramado societario de su jugador y, por tanto, estará obligado a practicar retenciones. En el resto de supuestos, por contra, la entidad deportiva no quedará constreñida a indagar sobre la situación fiscal del futbolista y obligarle a suministrar información a la Administración o si supervisa dónde radican y cuál es la naturaleza de las entidades a las que transfieren las cantidades y si ese hecho podría derivar responsabilidades penales para sus jugadores en el futuro, por lo que su responsabilidad se limitaría al mero compromiso ético que adquiera para con las normas de la responsabilidad social y fiscal en el ámbito interno.

Un claro ejemplo de lo expuesto es, como veremos en el apartado siguiente, la responsabilidad en que incurrió el Fútbol Club Barcelona en los casos de Messi y Neymar. En el primero de ellos, se sospechaba que el club había considerado parte de los pagos que realizó al argentino como aportaciones a la Fundación del jugador, resultando responsable, ya que, por un lado, la entidad evitó de esa manera el ingreso en Hacienda de la correspondiente retención por el IRPF y, por otro, el jugador hizo lo propio con su tributación como

ingreso. Por su parte, Neymar fue condenado a pagar una multa de más de cuarenta millones de euros por evasión de impuestos en Brasil, lo cual estaba relacionado con su condición de contribuyente allí, sin que interviniera, por tanto, el club. Sin embargo, parte del dinero por el que, presuntamente, no se habrían liquidado los impuestos pertinentes en el país brasileño procedía de la entidad blaugrana, en concreto de la partida pagada en concepto de la explotación que el club realizaba de los derechos de imagen del futbolista.

Como propuesta de actuación, y dado que en la mayoría de casos se ha comprobado que las imputaciones o, incluso, las condenas por delitos fiscales demuestran no ser suficientes para terminar con las prácticas evasivas en el fútbol, se plantea la imposición de sanciones más severas desde el punto de vista económico, deportivo y emocional. Uno de esos castigos podría consistir en restar puntos en la tabla clasificatoria o imponer *manu militari* el descenso de categoría a quienes reincidan en casos de fraude, medidas que a buen seguro ayudarían a mitigar esas quiebras al Fisco, ya que a la pérdida de imagen pública se uniría el estrépito con que sus grupos de interés, principalmente sus aficionados – que en su mayoría cumplen escrupulosamente sus obligaciones tributarias y ven con rechazo la permisividad que en estos temas existe en el fútbol – acogerían un descenso de categoría cuyas consecuencias excederían de lo estrictamente deportivo⁵¹⁹ y pasarían a concernir también a lo social.

⁵¹⁹ Como precedentes están los descensos de clubes como el Elche o el Murcia por no pagar sus deudas e incumplir el *fair play* financiero, después de que en 2012 el CSD y LaLiga suscribieran un protocolo para reducir las deudas tributarias de los equipos.

D. La proliferación de los delitos fiscales en el mundo del fútbol. Como hemos indicado, la elefantiasis que, en cuestión de asesoría, ha experimentado el entorno de los futbolistas profesionales ha sido en ocasiones contraproducente ya que, lejos de solventar los problemas, los han agravado, dando lugar saltando a la prensa y siendo utilizados, a su vez, como imagen pública para ejemplificar el cumplimiento.

Los casos más mediáticos han sido los de Neymar, Messi y Cristiano Ronaldo, aunque tampoco han escapado del ojo público los de Alonso, Diego Costa o, más recientemente, Sergio Ramos, enrolados todos ellos en varios de los principales clubes españoles, lo que refuerza la teoría de la utilización de su imagen para concienciar a la ciudadanía de lo necesario del cumplimiento fiscal.

Así, Xabi Alonso hubo de afrontar la acusación de la Fiscalía de haber incurrido en tres delitos contra la Hacienda Pública durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, enfrentándose a penas de hasta cinco años de prisión, tanto para él como para su asesor fiscal y el administrador de la sociedad cesionaria que utilizó para la explotación de sus derechos de imagen⁵²⁰. La Audiencia Provincial de Madrid le

⁵²⁰ Para la Fiscalía, la aparente cesión de los derechos de imagen se realizó cuando el ex futbolista gozaba de su condición de no residente en España, si bien mantuvo dicha estructura formal durante los años siguientes y, al menos hasta 2012, teniendo durante ese tiempo la condición de residente fiscal español. Según la Fiscalía, entre 2009 y 2012 Alonso explotó su imagen a distintas empresas que le contrataban con la ayuda de los otros dos acusados sin hacer uso real de la sociedad radicada en Madeira, convirtiendo dicha entidad en un mero instrumento formal de ingresos y pagos que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado. De este modo, la sociedad percibió entre los ejercicios 2010 y 2012 un rendimiento de actividades económicas aparentemente derivado de la explotación de los derechos de imagen de Alonso de 2.083.400.-€ que debieron integrarse en la base imponible del IRPF de los ejercicios correspondientes. Ello

absolvió⁵²¹, al no advertir la concurrencia de simulación y dicha resolución ha sido recurrida por la Fiscalía y la Abogacía del Estado. Por su parte, el atlético Diego Costa fue acusado por el Ministerio Público de actuar para obtener un beneficio fiscal ilícito y defraudar más de un millón de euros a Hacienda durante el ejercicio 2014, año en que fichó por el Chelsea, ya que, pese a ser residente fiscal en España ese ejercicio, el futbolista no declaró al Fisco los ingresos que le abonó el Chelsea por la cesión de sus derechos de imagen⁵²², lo que provocó un perjuicio a las arcas públicas.

supuso un perjuicio a Hacienda de 2.032.845.-€. Aunque la Audiencia Provincial suspendió en enero de 2019 el juicio hasta decidir si era competente para juzgar a Alonso o si lo era un Juzgado de lo Penal, en febrero dictó un Auto determinando su competencia. En junio de 2019, la Fiscalía presentó una segunda querrela contra Alonso por la supuesta comisión de un nuevo delito fiscal.

⁵²¹ Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 30ª, 672/2019, de 25 de noviembre (ECLI:ES:APM:2019:13456). En relación con el caso de Xabi Alonso, respecto del cual tanto el Ministerio Fiscal como la Abogacía del Estado defendían la existencia de una simulación absoluta en la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad radicada en Madeira, es decir, le acusaban tanto a él como a sus asesores de haber realizado un negocio jurídico falso con la finalidad de eludir la tributación en España, la Audiencia Provincial de Madrid entendió que no existió simulación y absolvió a los acusados de los delitos contra la Hacienda Pública que se les imputaban. Entiende el Tribunal que la cesión de los derechos a la sociedad fue real y la misma los explotó correctamente. La resolución, pese a resaltar lo inusual de la estrategia fiscal empleada por el jugador, consistente en la localización de una entidad extranjera beneficiaria de un régimen de nula o mínima tributación, la cesión a la misma de los derechos de imagen y la adquisición meses después por el propio futbolista de la totalidad del capital de dicha mercantil, recuerda que ello no implica necesariamente que exista un ilícito penal, sobre todo en un ámbito, como el de las operaciones de planificación fiscal, presidido por el concepto de economía de opción.

⁵²² Costa fichó por el Chelsea el 25 de junio de 2014. Veinte días más tarde, trasladó su residencia definitivamente al Reino Unido, siendo por tanto residente fiscal en España durante el ejercicio 2014 (más de 183 días). El *quid* de este expediente radica en la tributación de sus derechos de imagen, concretamente, la

1. El “caso Neymar”. Una derivada diferente relativa a la investigación por parte de la Hacienda Pública de posibles delitos fiscales por parte de futbolistas fue el llamado “caso Neymar”. Sin alejarse de las mismas pautas que veremos en el resto de supuestos, el del brasileño supone un elenco que engloba las diferentes aristas que puede presentar el entramado jurídico-fiscal que rodea a los deportistas, comenzando por los contratos que la entidad catalana suscribió con el Santos, club de procedencia del jugador⁵²³.

El origen del proceso que desembocó en la inspección fiscal a Neymar, se remonta al mes de agosto de 2017, con ocasión de la marcha del jugador al Paris Saint Germain (en adelante, PSG) y la negativa del Barcelona a abonar al futbolista la segunda parte de la prima de renovación, ya que se consideró que no procedía su pago toda vez que, como decimos, el jugador había fichado por otro club, incumpliendo unilateralmente el contrato que le unía a la entidad blaugrana hasta el 2021. El Barça llegó a depositar ante Notario la cuantía pendiente de la prima, a la espera de conocer la decisión final de Neymar, como muestra de su voluntad de abonarla si cambiaba de opinión y se quedaba. Sin embargo, al cerrar su traspaso por el PSG,

inspección se ha concentrado en el contrato que suscribió con Adidas para que le patrocinara durante la última temporada que jugó en España antes de irse a Inglaterra. Hacienda detectó que Costa había firmado dicho contrato de patrocinio a principios de 2014 por un importe de unos 800.000.-€. A juicio del Fisco, dicho acuerdo no fue declarado en su totalidad en nuestro país (considera que debió tributar ese año como residente en España al haber vivido en nuestro país los seis primeros meses y no lo hizo). El jugador ha defendido su condición de residente fiscal en Inglaterra en 2014 y su no obligación de tributar esos ingresos comerciales en España.

⁵²³ Cfr. A. SEMPRÚN, *El caso Neymar*, Corner, Barcelona, 2019, págs. 217-218. La autora expone que no eran simulados, pues tenían “*existencia real y contenido económico propio*”, cuestión diferente es que dichos acuerdos contractuales no se cumplieran.

el club comunicó públicamente que no la abonaría y se inició un litigio entre ambas partes por dicha cuestión, reclamando, por un lado, el club la devolución de la totalidad de la prima con intereses, así como una multa por daños y perjuicios y, por otro, Neymar exigiendo el importe pendiente más intereses.

A efectos fiscales, en un escrito de febrero de 2019, la Inspección Tributaria solicitó al Juzgado que conocía de dicho procedimiento el expediente judicial, para ser conocedora de los datos con trascendencia fiscal que pudiera haber en el mismo y poder determinar si Neymar pagó todos los impuestos, tanto de la gratificación, como de su contratación por la entidad francesa, ya que en 2017 el brasileño vivió en España más de 183 días y, por tanto, se encontraba obligado a declarar todos sus ingresos, tanto los del club catalán como los del parisino. De manera paralela, la Agencia Tributaria ha exigido también al PSG el contrato con el jugador y, aunque ha sido remitido parcialmente amparándose en la confidencialidad, se va a reiterar la entrega con todas las cantidades.

Así pues, el caso Neymar no sólo ha afectado a sus derechos de imagen, sino a otros aspectos, como la prima de renovación. Sin embargo, en lo estrictamente relacionado con los primeros, los supuestos que han generado mayor interés han sido los de Messi y Cristiano Ronaldo.

2. El “caso Messi”. Resulta muy habitual en los supuestos de los derechos de imagen que, cuando la Administración considera que existe una ficción o simulación y las cuotas defraudadas superan el umbral del delito fiscal - 120.000.€ -, traslade la cuestión al Ministerio Fiscal, a efectos de que éste formule acusación.

Precisamente esto fue lo que ocurrió en uno de los casos más mediáticos de los últimos años, debido a la relevancia de su protagonista, el jugador del Fútbol Club Barcelona Leo Messi. Así, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Octava, de 5 de julio de 2016 - confirmada en lo que respecta al futbolista por la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017⁵²⁴ - condenó a éste y a su padre a veintiún meses de prisión por tres delitos fiscales en el IRPF de 2007, 2008 y 2009. La Audiencia consideró probado que el argentino dejó de pagar algo más de cuatro millones de euros al Fisco utilizando para ello sociedades ubicadas en paraísos fiscales que cobraban sus derechos de imagen. Las cuotas tributarias defraudadas ascendían a 2,57 millones de euros en 2007, 3,84 millones en 2008 y 3,8 millones en 2009, por lo que dado el elevado importe de las mismas se aplicó la modalidad agravada prevista en el artículo 305, bis a) del Código Penal. Comoquiera que, con anterioridad a la celebración del juicio el jugador abonó las cantidades reclamadas, se benefició de la aplicación de la atenuante de reparación del daño prevista en el artículo 21.5 del Código Penal, rebajándose la pena a imponer dos grados por cada uno de los

⁵²⁴ Las resoluciones más importantes del llamado "caso Messi" fueron la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Octava, de 5 de julio de 2016, que condenó al jugador del Fútbol Club Barcelona y a su padre como autores de tres delitos fiscales correspondientes a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, y la Sentencia Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 1885/2017, de 24 de mayo (ECLI: ES:TS:2017:1885), que confirmó la condena de 21 meses de prisión y la multa impuesta al futbolista, rebajando de 21 a 15 meses de prisión la pena impuesta a su padre, como cooperador necesario, al apreciar la atenuante de reparación del daño por la devolución a Hacienda por parte de su hijo del dinero defraudado. La Sentencia del Alto Tribunal incluyó dos votos particulares, de los Magistrados Sres. Varela y Palomo, que consideraron que debió entenderse como continuado el delito fiscal.

delitos, esto es, de dos años de prisión a siete meses por cada uno de ellos.

El origen del caso se remonta a 2005, cuando los padres del futbolista, todavía menor de edad, acordaron la cesión de sus derechos de imagen a una empresa, contrato que Messi ratificó cuando cumplió los dieciocho años. Como decimos, la Audiencia consideró probado que el futbolista omitió declarar en su declaración del IRPF los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, ocultando su existencia mediante una estrategia consistente en crear la apariencia de cesión de dichos derechos, por un precio reducido, a sociedades radicadas en territorios de baja tributación cuya legislación tributaria permitía la opacidad de las sociedades, de sus socios y de la realidad de las operaciones. Dicha estrategia se complementó con la formalización de contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre dichas sociedades y otras radicadas en países⁵²⁵, con una amplia red de convenios para evitar la doble imposición y una legislación permisiva respecto de las operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados. Al considerar que se trataba de contratos simulados de cesión de derechos de imagen, que no eran sino mera apariencia y carecían de eficacia, el órgano judicial infirió que las percepciones por la cesión de los derechos de imagen debían tributar como rendimientos de capital mobiliario, al no ser obtenidos en el ámbito de una actividad económica, e integrarse en la base imponible del IRPF del jugador, que es lo que hubiera ocurrido si dichos derechos nunca hubieran salido de la titularidad del jugador.

⁵²⁵ Por su parte, las sociedades cesionarias suscribieron, a su vez, contratos con sociedades domiciliadas en el Reino Unido y Suiza por los que recibían servicios relacionados con la explotación de los derechos de imagen y por los que pagaban una serie de comisiones.

La verdadera importancia de este caso, como resalta García Moreno, es que se trató del primer pronunciamiento penal recayente sobre una práctica que se había venido utilizando desde hacía tiempo y que afectaba a deportistas *"que simulaban tener cedida la explotación de sus derechos de imagen a sociedades no residentes, dividiendo artificialmente sus ingresos y distribuyéndolos entre distintos sujetos a fin de eludir la progresividad del IRPF"*⁵²⁶. Y es que el ordenamiento, si bien no prohíbe la cesión de los derechos de imagen para que sean terceros quienes los exploten, tampoco permite que dicha cesión sea ficticia o irreal, como parece haber ocurrido en este caso.

Este procedimiento contenía todos los arquetipos de este tipo de procesos, desde la configuración de una estructura creada para eludir el pago del impuesto, hasta el perfil que la la defensa quiso ofrecer respecto del futbolista, presentándolo como una persona sin apenas formación y despreocupada por sus asuntos económicos y legales, que dejaba en manos de personas de su confianza, lo que corroboró el propio Messi con afirmaciones como *"yo sólo me dedicaba a jugar a fútbol"*, *"no tenía conocimientos de fiscalidad internacional"*, *"confiaba en mi papá y en los abogados que nos llevaban las cosas"* o *"en ningún momento se me pasó por la cabeza que me iban a engañar"*. De esta forma, el argentino no controlaba la gestión de sus ingresos ni el cumplimiento de sus obligaciones, siendo su progenitor, asesorado por un equipo de expertos, el que diseñaba toda una estrategia jurídico-fiscal para que los derechos de imagen del jugador se trasladaran, mediante cesión, a sociedades radicadas en países de legislación permisiva y, desde allí, a otras sitas en territorios opacos fiscalmente hablando donde los rendimientos obtenidos en el

⁵²⁶ Cfr. V.A. GARCÍA MORENO, "La simulación de la cesión de los derechos de imagen y el delito fiscal", *Carta tributaria. Revista de opinión*, Núm. 28, 2017, pág. 16.

extranjero no tributaban. Dichas sociedades estaban vinculadas al futbolista o su familia, aunque no lo aparentasen, mediante precios irrisorios y cobraban por los derechos de imagen, todo ello sin dar cuenta a la Hacienda española.

Pese a la pretendida alegación de la defensa presentando al jugador como una persona profana en asuntos jurídico-fiscales y, por tanto, incapaz de haber realizado el tipo exigido por el artículo 305 del Código Penal, siendo sus asesores los verdaderos responsables de la defraudación, el Tribunal Supremo entendió que la delegación para el cumplimiento de sus obligaciones no alteraba su condición de autor⁵²⁷, estableciendo que *"la distribución de funciones entre los partícipes acarrea acumulación de responsables criminales, en ningún caso la exoneración de ninguno"*.

Como sabemos, para que exista delito fiscal es preciso que concurra dolo, es decir, intención de defraudar y, aunque en este supuesto el rosarino defendió que en ningún momento tuvo dicha voluntad, pues desconocía cómo se gestionaba su patrimonio, la propia Sentencia recuerda que su firma aparecía en multitud de documentos ligados al entramado societario, lo que demostraría el dolo. Aún así, la resolución recurre a la figura de la *"ignorancia deliberada o intencional"*⁵²⁸, concepto de construcción jurisprudencial recogido por vez primera en una Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2000. Dicha teoría se basa en que el sujeto que provoca deliberada o intencionadamente su propia ceguera es tratado como el que realiza el hecho delictivo de forma intencionada o deliberada, de forma que se le hace responsable de la

⁵²⁷ Cfr. V.A. GARCÍA MORENO, "La simulación...", pág. 4.

⁵²⁸ Cfr. B. FEIJOO SÁNCHEZ, "La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial", *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, Núm. 3, 2015, pág. 2.

misma por haber preferido no obtener toda la información sobre un tema y mantenerse en un estado de incertidumbre⁵²⁹, mirando para otro lado mientras se beneficia de una situación, de forma que estaría *"asumiendo y aceptando todas las posibilidades del origen del negocio en el que participa"*⁵³⁰.

La defensa de Messi entendía que en el caso enjuiciado, pese a existir la tipicidad objetiva consistente en la ocultación de la renta percibida por la cesión a sociedades no residentes, no concurría la subjetiva, que exigía al futbolista conocer la tributación correspondiente a los contratos suscritos, y que la misma debía imputarse a sus asesores legales. Sin embargo, la Sentencia del Supremo confirmó la existencia de una doble tipicidad, al afirmar en su Fundamento Sexto que *"cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cual sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo"*, *"debemos reiterar aquí el rechazo que nos merece el sintagma «ignorancia deliberada» al que ya nos referimos también en la Sentencia de 3 de diciembre de 2012"* y que *"en este caso, la consciencia y voluntad del método y resultado fraudulento en relación al deber de tributar por IRPF, viene evidenciado por los datos objetivos constatados por prueba directa e indiciaria que acreditan los actos que se dicen ejecutados material y directamente por el acusado y que permiten inferir consciencia y voluntad de que con tales actos eludía el debido pago fiscal. Por el contrario la tesis alternativa que nos propone el recurso carece de todo aval probatorio que no sea la inasumible alusión a la sumisión del acusado al consejo de un asesor*

⁵²⁹ Cfr. R. RAGUÉS I VALLÈS, "Mejor no saber: Sobre la doctrina de la ignorancia deliberada en Derecho Penal", Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, Alicante, 2015, pág. 11.

⁵³⁰ Por todas, las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 16/2000, de 10 de enero (ECLI:ES:TS:2000:16) y 16 de marzo (ECLI:ES:TS:2012:2305).

por la cualificación técnica de éste y al que se acude para dar el mejor cumplimiento al deber tributario. Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado". En suma, según el Tribunal Supremo, si Messi no acudió a un asesoramiento especializado con la finalidad de atender el puntual cumplimiento de las obligaciones tributarias, no cabe extraer otra conclusión que entender que lo que perseguía era eludir la tributación, sólo que, como personalmente no podía hacerlo, recurrió a profesionales para ello.

En relación con lo expuesto, cabe mencionar un argumento, cuando menos curioso, incluido en la resolución de la Audiencia Provincial, al asegurar que existían indicios de que Messi no quiso profundizar en su situación fiscal pese a tener motivos suficientes para detectar que sus ingresos no se correspondían con su tributación, puesto que en los ejercicios 2007 y 2009, su declaración del IRPF resultó negativa⁵³¹. Sin embargo, la realidad muestra que el resultado,

⁵³¹ Según la Audiencia Provincial de Barcelona, el desconocimiento del Derecho fiscal no eximía a Messi de comprender lo desproporcionado de que, a pesar de los ingresos percibidos, la declaración de la renta le saliera a devolver". En concreto, el sorprendente párrafo de la Sentencia que hacía referencia a la declaración de Messi rezaba así: "Según informan los inspectores de la Agencia Tributaria, el jugador vio en dos ejercicios cómo su declaración del IRPF le salía negativa: la de los años 2007, en -8.805.-€ y 2009, en -7.210,86.-€, circunstancia extremadamente llamativa si tenemos en cuenta los cuantiosos ingresos que estaba percibiendo, no sólo como jugador del Fútbol Club Barcelona, sino por la explotación de sus derechos de imagen, siendo de prever que las devoluciones de Hacienda le fueran ingresadas en la cuenta corriente que se indicara por el obligado tributario, cuyo desconocimiento del Derecho fiscal no le exime de comprender lo desproporcionado

positivo o negativo, de la declaración no refleja si un contribuyente ha pagado mucho o poco, si ha actuado según las normas o si ha defraudado, sino que el mismo refleja una mera resta entre lo que se debe pagar por el IRPF en un ejercicio concreto y las retenciones que ya se han abonado. Si el resultado de la declaración es negativo, ello significa que las retenciones han sido superiores al resultado de aquélla, sin más. Por ello, puede darse el caso de personas con grandes ingresos que tengan derecho a devolución, y viceversa, lo que no implica que tributen menos. De hecho, el IRPF es el tributo más progresivo del sistema.

La Sentencia de mayo de 2017 acreditó igualmente la imposibilidad de la apreciación de la continuidad delictiva en el delito del artículo 305 del Código Penal, ni siquiera cuando las cuotas tributarias defraudadas correspondieran al mismo impuesto pero a diversos períodos impositivos, como sucede en el caso de autos. Ello dio lugar a la formulación de dos votos particulares de los Magistrados Excmos. Sres. Varela Castro y Jorge Barreiro, que se referían a este instituto como forma de corregir los excesos de la acumulación de la pena. En concreto, el primero defendió la posibilidad de su aplicación al caso de autos, mientras que el segundo, si bien no discrepó de la conclusión a la que llegó la Sala, sí lo hizo respecto de su argumentación por cuanto entendía que no concurría el elemento subjetivo propio de la continuidad delictiva⁵³². Sin embargo, como decimos, pese a la existencia de dichos votos particulares, el Tribunal Supremo ratificó la imposibilidad de considerar el delito fiscal como figura que admitiera el supuesto del tipo continuado del artículo 74

de que, a pesar de los ingresos percibidos, la declaración de la renta le saliera a devolver”.

⁵³² Cfr. V.A. GARCÍA MORENO, “La simulación...”, cit., págs. 15-16.

del Código Penal, lo que hubiera implicado una condena ligeramente inferior a la impuesta⁵³³.

En relación con el delito continuado, explica el Fundamento Jurídico Décimo de la Sentencia del Alto Tribunal que *"la penalidad del delito continuado sería la prevista en el apartado primero del art. 74"*, así como que *"resulta, cuando menos chocante, que se fundamente la pretensión de la continuidad con el argumento de la proporcionalidad de la pena, cuando en el caso de esta casación las cantidades defraudadas a la Hacienda pública ascienden en dos anualidades, a más de millón y medio de euros, y en una tercera, a más de un millón de euros. Estas defraudaciones son suficientemente importantes como para considerar que el argumento de la proporcionalidad no sea el más procedente, máxime cuando la pena impuesta por cada delito fiscal es de siete meses, resultante de la correcta cualificación de la atenuación de reparación por la satisfacción de la deuda tributaria que ha supuesto la reducción en dos grados de la pena procedente"*. Para el Supremo, lo que impide aplicar el instituto de la continuidad delictiva es la consideración del delito fiscal como un tipo en blanco y como una infracción de resultado que exige que la cuota defraudada supere los 120.000.€. Además, determinó que *"sería ilógico que pudiera establecerse una continuidad delictiva respecto a periodos de tributación largos, como el año, pues la esencia de la continuidad radica en la proximidad temporal de las defraudaciones tributarias (...)"* *"el delito continuado es una institución jurídica por la que diversos actos se conforman como un objeto único de valoración penal. Es por ello que, aunque no venga exigido por el precepto penal regulador de la continuidad delictiva, siempre hemos exigido una cierta conexión temporal y geográfica, pues un distanciamiento temporal o geográfico entre los*

⁵³³ Cfr. V.A. GARCÍA MORENO, "La simulación...", cit., pág. 12.

diferentes hechos delictivos contemplados en su singularidad, rompe todo vínculo de unión entre las distintas acciones (STS 952/2006). La propia caracterización de la continuidad delictiva hace referencia a actuación delictiva próxima en el tiempo y espacio, continua, que no es de aplicación a hechos separados en el tiempo. De no entenderlo así cabría considerar como continuado infracciones tributarias acaecidas entre varios años, cuando los intermedios no reúnan la exigencia de la cuantía defraudatoria, y también nos llevaría al absurdo de proporcionar una licencia para seguir en la actividad delictiva durante periodos impositivos hasta que se produzca el reproche penal (STS 706/2013, de 3 de febrero)”.

En suma, como se ha indicado el llamado “caso Messi” supuso un punto de inflexión en la penalidad de este tipo de hechos y, a su vez, sentó en su seno doctrina sobre varias cuestiones que, posteriormente, han surgido en supuestos similares.

Al margen de lo comentado, el jugador argentino también se ha visto implicado en otro asunto relacionado con un ilícito penal de estas características. Sin embargo, en esta ocasión, el Auto del Juzgado Central de Instrucción de 30 de septiembre de 2019 decretó el sobreseimiento libre y archivo de la denuncia presentada por un particular contra él, su padre y su hermano por delitos contra la Hacienda Pública, contables, estafa y blanqueo de capitales en relación con la Fundación Messi⁵³⁴, al no considerar el hecho como constitutivo de delito y sin perjuicio de que se puedan ejercitar las oportunas acciones por la vía civil. Más recientemente, se ha reabierto dicho procedimiento.

⁵³⁴ Auto del Juzgado Central de Instrucción nº 3, de 30 de septiembre de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:1854A).

3. El “caso Cristiano Ronaldo”. Al igual que su rival deportivo, la otra estrella rutilante del planeta fútbol de los albores del siglo XXI, el portugués Cristiano Ronaldo, se ha visto involucrado en problemas legales derivados de la tributación de sus derechos de imagen.

Así, Ronaldo creó a su alrededor una estructura empresarial que fue puesta en tela de juicio por la Administración Tributaria, ya que en ella aparecían diversas sociedades que gestionaron sus derechos de imagen entre 2004 y 2009 y cuyo domicilio fiscal radicaba en paraísos fiscales. La peculiaridad de este supuesto es que el portugués, antes de fichar por el Real Madrid y, por tanto, adquirir la condición de contribuyente ante la Hacienda española, desempeñaba su labor deportiva en el Reino Unido, país cuyas cuotas de reparto eran de 80-20 entre el salario de los futbolistas y los ingresos a través de los derechos de imagen.

La Fiscalía acusó a Cristiano, interesando para él veintitrés meses de prisión por la comisión de cuatro delitos contra la Hacienda Pública relativos al IRPF durante los ejercicios fiscales del año 2011 a 2014. Según la acusación, Ronaldo suscribió un contrato de trabajo con el Real Madrid el 21 de junio de 2009, motivo por el cual trasladó tres semanas después su residencia a España. Así, desde el 1 de enero de 2010 el jugador adquirió la condición de residente fiscal en España, optando expresamente el 11 de noviembre de 2011 por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. El escrito de acusación señala que el 12 de diciembre de 2008, tras confirmar con el Real Madrid las condiciones fijadas y con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito cuando llegara a España, el jugador simuló, mediante un contrato privado, ceder la totalidad de sus derechos de imagen a la sociedad Tollin de la que era socio único, domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado paraíso fiscal. Por su parte, la mercantil cedió la

explotación de los derechos de imagen del acusado a otra sociedad domiciliada en Irlanda, siendo esta la que efectivamente se dedicó a la gestión y explotación de dichos derechos. Así pues, la cesión de esos derechos a esta última devenía innecesaria y su único fin era actuar como pantalla para ocultar a la Hacienda española la totalidad de los ingresos obtenidos por la explotación de su imagen. La Fiscalía subrayó que, con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, Ronaldo quiso dar apariencia de realidad a la estructura simulada y, pese a tener conocimiento de su obligación de declarar la totalidad de las rentas en los periodos en que se hubieran generado en España, sólo presentó su declaración del IRPF en 2014, y lo hizo consignando unas rentas de fuente española originadas entre 2011 y 2014 de unos once millones de euros, cuando las verdaderamente obtenidas eran muy superiores. Asimismo, y con idéntica intención, calificó los rendimientos obtenidos como consecuencia del simulado contrato de cesión de derechos de imagen con Tollin como rendimientos del capital mobiliario, y no como rendimientos derivados de actividades económicas, con la finalidad de evitar indebidamente la calificación como rentas obtenidas de fuente española de parte de los ingresos obtenidos en nuestro país, lo que le permitió reducir notablemente la base imponible a declarar, habida cuenta que los puntos de conexión establecidos por el artículo 13 de la Ley IRNR son inferiores a los previstos en el caso de calificar los citados beneficios como renta de actividades económicas. La consideración como rendimientos de actividades económicas procedía, según la Fiscalía, por entenderse que las actividades publicitarias en las que el jugador mostraba una actitud activa, tales como sesiones de fotos o grabación de anuncios, constituían una auténtica actividad económica, mientras que las pasivas, como podían ser las imágenes del jugador captadas en el desarrollo de un partido de fútbol, presentaban la naturaleza de mero canon o tasa. Esta distinción era importante, ya que en virtud de la

naturaleza de la renta se puede reclamar la tributación por estos rendimientos sólo en España o también en el extranjero.

Finalmente, el portugués acabó por reconocer los delitos fiscales de los que se le acusaba y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 22 de enero de 2019⁵³⁵ le condenó a dos años de cárcel sin ingreso en prisión y al pago de una multa de casi diecinueve millones de euros. Ello daba por concluidos todos sus problemas fiscales, tanto por la vía penal como por la administrativa.

Comparando los casos de Messi y Ronaldo, resulta evidente que la condena del portugués fue más beneficiosa que la impuesta al argentino, circunstancia que resulta chocante toda vez que los hechos y los delitos fueron muy similares. Así, tras la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, los presuntos delitos fiscales cometidos por Cristiano de 2012 a 2014 se consideran agravados, al superar los 600.000.€ de cuota defraudada, así como por utilizar empresas interpuestas radicadas en paraísos fiscales. Además, se rebajaron las multas por debajo del mínimo que hubiera correspondido de acuerdo con la denuncia inicial de la Fiscalía siendo que en un caso de fraude fiscal tan excepcional como éste, con dos delitos fiscales y otros dos delitos agravados, la conformidad en las multas no debió haber bajado del importe mínimo previsto en el Código Penal y la calificación del delito agravado bajó al tipo normal del delito contra la Hacienda Pública, a pesar de que el fraude de 2014 se produjo igualmente con la utilización de una sociedad pantalla domiciliada en un paraíso fiscal. Por otro lado, no se condenó

⁵³⁵ Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 17ª, 53/2019, de 22 de enero (ECLI:ES:APM:2019:1473).

a los cooperadores necesarios en los delitos cometidos por el portugués, cuando el padre del argentino sí resultó condenado. Asimismo, Ronaldo se aprovechó del régimen de impatriados, derogado para los deportistas profesionales a partir de 2010, lo que reportó dos privilegios al jugador: por una parte, optar hasta 2014 por tributar por el IRNR al 24% en 2011 y al 24,75% de 2012 a 2014, en vez de al tipo marginal del IRPF - como hubiera tenido que hacer cualquier otro residente español -; y, por otro, tributar únicamente por los ingresos obtenidos o generados en España, y no por las rentas extranjeras, a diferencia de lo que tendría que haber hecho cualquier residente español - tributando en el IRPF por su renta mundial -, como fue el caso de Messi, que debía tributar por su renta y patrimonio mundial, esto es, la obtenida tanto en España como en el extranjero, en el IRPF al ser residente en España.

En el caso de Ronaldo no se trataba, pues, de no tributar por los ingresos, sino que la Agencia Tributaria le pedía más, de manera que se discute la cuantía y no tanto la simulación. Es, pues, una cuestión de interpretación. Por su parte, en el caso Messi lo que se planteó fue la responsabilidad de una persona que cobraba una cuantía por sus derechos de imagen y los cedía sin contraprestación a una sociedad radicada además en un paraíso fiscal, lo que añadía un elemento de ocultación.

En suma, aunque la defraudación de Ronaldo fue, en nuestra opinión, más grave que la de Messi, ya que la cantidad defraudada triplicó a la del argentino, llama poderosamente la atención la disparidad de criterios y razonamientos contenidos en ambas Sentencias, pese a que se trataba, como decimos, de casos con evidentes paralelismos, lo que obliga a hacer una llamada a la necesaria unificación de criterio jurisprudencial, máxime cuando, como veremos a continuación, se han dado casos, como el del baloncestista Rubio en

los que los razonamientos judiciales van en dirección opuesta a los esgrimidos en las Sentencias mencionadas.

4. El “caso Ricky Rubio”. Uno de los casos que han saltado a la palestra en los últimos tiempos y que ha sorprendido enormemente debido a su desenlace ha sido el del baloncestista Ricky Rubio, que, en contra del criterio seguido hasta ahora en los pleitos por derechos de imagen y uso de sociedades interpuestas, ha conseguido que la Justicia le haya dado de momento la razón.

Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Cataluña, Sala de lo Contencioso, de 23 de mayo de 2019⁵³⁶, anuló la sanción impuesta por la Agencia Tributaria al jugador por la cesión de sus derechos de imagen a una mercantil gestionada por su padre. La resolución citada recoge en su Fundamento Jurídico Segundo argumentos como que “(...) *la constitución de una sociedad es un derecho que tiene todo profesional para emprender y desarrollar su actividad empresarial. Es una opción que viene vinculada a la necesidad de crear un tipo social que permita limitar la responsabilidad de los socios sobre el devenir del negocio. Las rentas que los socios perciben de las sociedades por su actividad en ellas, obtienen el tratamiento que corresponde a su fuente: bien renta del trabajo si es por trabajo personal o de la actividad profesional; o bien renta de capital mobiliario si es por la distribución de los beneficios de la sociedad*”. El mismo Fundamento continúa diciendo que el uso de una sociedad no implica necesariamente que haya defraudación porque “(...) *no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda y por*

⁵³⁶ Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, SALA de lo Contencioso. Administrativo, Sección 1ª, de 23 de mayo de 2019 (ECLI:ES:TSJCAT:2019:4709).

el contrario en nuestro ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva". Del mismo modo, el Tribunal Superior de Justicia catalán expresa que "el hecho de que exista un tipo tributario distinto entre la renta de las personas físicas y la de las sociedades no conlleva por ello que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios, pues el traspaso de los fondos de la sociedad al socio acarrearía la carga tributaria correspondiente por renta del capital mobiliario, que viene a igualar la carga tributaria total a la soportada por las personas físicas que actúan por si mismas. El beneficio que se remanse tributará al tipo del Impuesto sobre Sociedades, hasta que sea distribuido a los socios, momento en el cual de nuevo se someterá al IRPF para igualar la carga tributaria. Hasta entonces esa renta no estará a disposición del socio, sino que pertenecerá a la sociedad".

Así pues, esta Sentencia – hasta la fecha no recurrida - utiliza argumentos favorables a la utilización de sociedades instrumentales, entendiendo que su uso no implica necesariamente una voluntad defraudatoria, lo que puede suponer un cambio de orientación jurisprudencial respecto a lo que se viene entendiendo hasta la fecha.

E. Propuestas de mejora. Como venimos defendiendo a lo largo de este trabajo, toda propuesta de mejora cuya en la finalidad última de garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los deportistas y, por ende, de los clubes, pasa por la implementación de programas de cumplimiento.

Para ello, los clubes deben incorporar a estas áreas a profesionales con un *expertise* suficientemente acreditado en materia jurídico fiscal

cuyo primer objetivo sea, como es de suponer, eximir totalmente al club de cualquier tipo de responsabilidad jurídica, ya penal, ya administrativa, salvaguardando la reputación de la entidad y contribuyendo al crecimiento de la misma y a la fortaleza de su reputación.

Sin embargo, siendo esta su función principal, no es la única, por cuanto deberán también velar por que uno de sus *stakeholders*, los futbolistas, grupos de interés privilegiados debido a su *status* social y económico, adopten posturas de cumplimiento. Garantizarán con ello una doble condición: su propia y el fomento de cara a otro de sus grupos de interés, los aficionados y la sociedad en general.

Lógicamente, el club no puede ni debe dedicar todos sus esfuerzos a controlar la actuación de personas físicas como son sus futbolistas que gozan de total libertad en su actuación, asumiendo los riesgos jurídicos que la misma pueda tener. Pero sí podrá fijar una especie de libro de estilo que le reporte, como decimos, valor como marca, en el sentido de ser considerada como fiable, legal y respetuosa con las normas. Eso generará sostenibilidad futura y trazará las líneas maestras de su actuación a medio y largo plazo.

Todo ello hace que nos preguntemos si sería conveniente la implantación, de manera preceptiva, de la figura del *compliance officer* en los clubes. Ciertamente es que en principio la figura está pensada de manera preventiva a fin de que la institución cumpla sus obligaciones legales, y no las personas vinculadas a ella mediante contratos laborales, como es el caso de los futbolistas.

Sin embargo, también lo es que la propia organización, por su trascendencia pública, debe cumplir y hacer cumplir la normativa y ahí encajaría dicha figura, como una extensión de la institución de

cara, si no a exigir, sí a aconsejar a los integrantes de la misma el cumplimiento de sus obligaciones, en este caso fiscales.

Así, el deporte como actividad de interés general fomentada desde los poderes públicos requiere de la correlativa intervención de lo público y lo privado en su adecuada promoción y desarrollo y la pertinente coordinación entre las estructuras privadas de los distintos agentes que intervienen en esa promoción, como los clubes, entidades que se encuentran mediatizadas por la influencia de los poderes públicos. Pese a tratarse, como decimos, de entidades privadas, más aún en el caso de las SAD, lo cierto es que ejercen sus funciones en el marco de la coordinación y tutela de instituciones públicas, como el CSD, o semipúblicas, como la RFEF.

Respecto a la figura del *compliance* en un club, se basaría en el mantenimiento de un entorno - interno y externo - de control, prevención de riesgos penales y cumplimiento normativo y ético, implementando una cultura corporativa basada en el estricto cumplimiento de la normativa, sin perjuicio de tratarse de delitos que atribuyan la responsabilidad a una persona física concreta integrante de la organización o vinculada a ella o transfieran la misma a la persona jurídica en sí. Se trataría, en suma, de fomentar una cultura de cumplimiento mediante un programa preventivo, eficaz, idóneo y *ad hoc*, esto es, diseñado a medida para cada entidad, aunque con un componente unívoco y estructural que fuera común a todos los clubes.

En todo caso, lo que resulta patente es la necesidad de un perentorio cambio en la gestión deportiva, de manera que la misma esté encaminada a fomentar la cultura de cumplimiento y control dotándose de mayor seguridad, minimizando riesgos y mejorando su imagen, lo que reportará a las entidades de un mayor valor

corporativo. Y, para ello, lógicamente, la Administración debe actuar en consecuencia, favoreciendo dicha seguridad jurídica mediante la clarificación de la normativa, la unificación de criterios interpretativos y la implantación de sistemas de colaboración con los contribuyentes y con LaLiga.

Por su parte, dada la relevancia que han adquirido los asesores fiscales de los deportistas, como consejeros que diseñan a su alrededor complejas estrategias que han derivado en muchos casos en delitos fiscales, es de mencionar la Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, conocida como "DAC 6" o "Directiva de Intermediarios Fiscales", derivada de la Acción 12 BEPS. Esta norma constituye una iniciativa más para la prevención y lucha contra el fraude fiscal y establece la obligación de los intermediarios fiscales de informar a la Administración tributaria sobre aquellas operaciones que presenten ciertos rasgos que las puedan calificar de "agresivas" e impliquen riesgo de fraude, con el posterior intercambio automático de esta información entre las diferentes Administraciones.

III. El régimen de impatriados y el fútbol profesional

A. Contextualización y fundamento del régimen de impatriados. En líneas generales, el régimen de impatriados se refiere a la manera en que tributan los trabajadores que se desplazan a territorio español para desarrollar su desempeño laboral. Dentro de ellas, podemos distinguir a su vez entre quienes se desplazan a territorio español y adquieren la residencia en el mismo y quienes vienen a España a trabajar pero no adquieren la residencia en nuestro país.

En la actualidad, la figura se encuentra regulada en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), en los artículos 113 a 120 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, RIRPF) y en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR).

Sin embargo, este régimen es fruto de una evolución que comenzó con la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que añadió un nuevo apartado 5 al artículo 9 de la por entonces vigente Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, introduciendo en el ordenamiento jurídico español un régimen tributario especial para los trabajadores desplazados a España cuya plena efectividad comenzaría el 1 de enero de 2004.

De esa manera, el referido artículo 9 de la Ley 40/1998, titulado "Residencia habitual en territorio español", recogía en ese nuevo apartado 5 que: *"Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por este Impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:*

- *Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.*

- *Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.*
- *Que los trabajos se realicen efectivamente en España.*
- *Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.*
- *Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

El contribuyente que opte por la tributación por el IRNR quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado”.

En síntesis, se trataba de una medida nacida para atraer capital humano cualificado⁵³⁷ e inversores a España⁵³⁸ que posibilitasen el desarrollo de actividades económicas de gran valor añadido y contribuyeran a generar riqueza, incentivando fiscalmente su tributación y potenciando la internacionalización de nuestras

⁵³⁷ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, “La reforma fiscal y el mundo del fútbol”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 47 (abril-junio), 2015, pág. 48. En el mismo sentido, J.I. GOROSPE OVIEDO, “Los regímenes opcionales de *impatriados* y de no residentes en la imposición sobre la renta”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 7, Aranzadi, Pamplona, 2010, págs. 21-23. El autor critica el hecho de que la premura con la que se aprobó este régimen fue la causa de algunos de los defectos de su regulación, pues debió haberse circunscrito a aquellos sectores que realmente hubieran supuesto una mejora científica y tecnológica y aportado un específico *know-how*.

⁵³⁸ Cfr. J.A. MADRIGAL GARCÍA, “El régimen fiscal de los *impatriados*. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Hacienda Pública Española*, Núm. 15, 2012, pág. 65.

empresas⁵³⁹. Así, siendo presupuesto de su aplicación la adquisición de la residencia fiscal, se esperaba que con el desplazamiento de estos trabajadores, posteriormente, las empresas contratantes también se trasladaran a España o situaran aquí sus centros de decisiones. Con la introducción de este régimen, la ley española se alineó con las medidas ya existentes en países de nuestro entorno más inmediato.

Aunque existe cierta discrepancia en cuanto a ello y, de hecho, desde instancias administrativas siempre se ha venido negando este extremo, la opinión generalizada es que la adopción de esta medida vino suscitada por el fichaje del jugador de fútbol inglés David Beckham por el Real Madrid Club de Fútbol. Por este motivo, la disposición fue conocida popularmente como "Ley Beckham"⁵⁴⁰.

⁵³⁹ Cfr. B. GARCÍA CARRETERO, *Régimen fiscal de impatriados y expatriados*. Juruá. Madrid, 2015, pág. 81. La autora recuerda que *"de la misma manera que en España se han adoptado medidas tributarias tendentes a incentivar la salida de trabajadores que, sin perder su residencia en nuestro país, desarrollen su trabajo en el exterior con la finalidad de favorecer el crecimiento, la internacionalización y la competitividad de nuestras empresas, también, con el mismo objetivo, se ha tratado de favorecer la llegada de trabajadores altamente especializados o cualificados que presten sus servicios en empresas españolas, diseñando dos regímenes tributarios especiales al respecto cuya aplicación - la de un régimen u otro - dependerá fundamentalmente de si el trabajador adquiere o no su residencia en España con motivo de su desplazamiento"*.

⁵⁴⁰ El futbolista inglés David Beckham fichó por el Real Madrid en julio de 2003, para la temporada que se iniciaría en septiembre de ese año, por lo que ya no iba a adquirir la residencia fiscal durante el mismo - teniendo en cuenta que en el año natural pasaría menos de los 183 días estipulados legalmente en España - sino en 2004. Coincidiendo con su fichaje, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, introdujo, con efectos 1 de enero de 2004, la posibilidad de que las personas físicas que adquirieran la residencia fiscal en España a consecuencia de su desplazamiento a territorio español, pudieran optar por tributar por el IRNR. La inclusión de esta

Los desplazados disfrutaban de un tipo fijo reducido de gravamen del 24%, que era el que se aplicaba a los no residentes que obtenían rentas de fuente española, en comparación con la escala general, cuyo tipo máximo general podía llegar al 45%, dependiendo de la Comunidad Autónoma donde estableciesen su residencia. El régimen tenía una duración limitada, ya que sólo podía ser utilizado en el mismo ejercicio de la aprobación y en los cinco años posteriores, por lo que a partir del siguiente año se tributaba, no como un impatriado, sino bajo el régimen general. Además, los impatriados sólo tributaban en nuestro país por los rendimientos del trabajo generados en España, y no por los del extranjero⁵⁴¹.

Este hecho demostró nuevamente la importancia social que el mundo del deporte, y en concreto el fútbol, tenía en la sociedad, ya que pese a que la medida instaurada servía para atraer talento foráneo procedente de todos los sectores, desde científicos de alto nivel a directivos en empresas extranjeras, el verdadero eco lo provocó que los futbolistas pudieran acogerse a este régimen, que favoreció el que los clubes españoles pudieran fichar a estrellas del balón en condiciones fiscales más favorables que las que podían darse en otros países. Y lo cierto es que el efecto deseado se consiguió, ya que no sólo fue Beckham, sino muchos otros jugadores, los que se beneficiaron de una medida que, por otro lado, creaba agravios comparativos, ya que dentro de un mismo equipo convivían

medida en el texto del Proyecto de Ley se efectuó a través de una modificación incluida en su tramitación parlamentaria en el Senado, en los meses de noviembre y diciembre de 2003. Comoquiera que el inglés fue uno de los primeros personajes en acogerse a esta medida, ello ayudó a bautizar la norma con su apellido.

⁵⁴¹ Siguiendo con el ejemplo de David Beckham, cuya figura mediática trascendía lo deportivo y pasó a convertirse en un icono publicitario mundial, éste tributaba por la nómina recibida en Real Madrid, pero no por el resto de sus rendimientos obtenidos fuera de España.

jugadores que tributaban al tipo del 45% con otros que lo hacían al 24%⁵⁴².

Durante los primeros años de vigencia, la nueva normativa no suscitó mayores comentarios, enmarcada en el seno de un clima social y económico, en general, favorable. Sin embargo, con el estallido de la crisis, el régimen – que, recordemos una vez más, no era exclusivo del mundo del fútbol – comenzó a ser cuestionado, al ser interpretado como un trato de favor hacia un sector ya de por sí privilegiado, de manera que el malestar social y razones más sustentadas en lo demagógico que en lo jurídico hicieron que aquel fue modificado hasta llegar a su exclusión para los deportistas profesionales⁵⁴³. Por otro lado, el régimen de impatriados del que se beneficiaba el fútbol español también era objeto de embates desde otros países europeos, que veían cómo la primera opción de muchos futbolistas era recalar en la LaLiga, en detrimento de otras competiciones, por lo que se llegó a plantear si la medida podía constituir una ayuda de Estado⁵⁴⁴.

⁵⁴² Cfr. C. DE PABLO VARONA, "El régimen fiscal para deportistas desplazados ("impatriados") y la aplicabilidad de las exenciones establecidas en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 23, 2008, pág. 239. Según Carlos De Pablo, el régimen especial lesiona el principio constitucional de igualdad.

⁵⁴³ En efecto, el Diputado del Grupo Parlamentario ERC-IU Sr. Herrera, señaló en la tramitación parlamentaria de la reforma del régimen de impatriados de 2010 que el motivo perseguido con la misma era "*acabar con la Ley Beckham y con ese privilegio de algunos jugadores con sueldos galácticos que tributaban como si fuesen mileuristas, pese a que tienen sueldos millonarios*" (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados correspondiente a la Sesión plenaria nº 111, celebrada el 10 de noviembre de 2009).

⁵⁴⁴ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, "La reforma...", cit., pág. 51. El profesor García Novoa rechaza la opinión de que el régimen de impatriados suponga una ayuda de Estado, ya que no vulnera ninguna libertad comunitaria ni supone una disposición que afecte a la competencia, en tanto que son varios los países que han adoptado medidas similares.

Así, en 2010, inmersos en plena crisis, el Gobierno socialista, amparándose en razones de justicia y equidad fiscal, endureció este régimen fiscal especial de rentas del trabajo de los extranjeros desplazados a España que, recordemos una vez más, permitía al impatriado optar por tributar por el IRNR al tipo del 24%, al exigir a partir de entonces que las retribuciones no superasen la cuantía de 600.000 euros, es decir, que se fijó un tope en esa cantidad para poder aprovecharse de esta ventaja fiscal. Así pues, quienes tuvieran una retribución igual o superior a 600.000 euros tributarían al 24% en el IRPF, y no al máximo.

Esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 2010. No obstante, este requisito no operaba para los desplazamientos a territorio español efectuados con anterioridad a esa fecha, ya que la Disposición Transitoria 17ª de la ley de Presupuestos Generales del Estado respetó los derechos adquiridos por los trabajadores desplazados a España antes, los cuales pudieron seguir aplicando el régimen especial sea cual fuere su retribución, de manera que no se dio la aplicación retroactiva de la norma.

Sin embargo, el golpe definitivo - al menos en lo referente a los deportistas profesionales sometidos al Real Decreto 1006/1985 a partir del 1 de enero de 2015 y al fútbol en particular - lo asestó en 2014 el Gobierno del Partido Popular, al excluir definitivamente del régimen de impatriados las contrataciones de aquéllos, de manera que a partir de entonces tributarían como cualquier trabajador español, esto es, al 45% a partir de los 60.000 euros de ingreso por rendimientos del trabajo, añadiendo el matiz de que los deportistas profesionales lo harían además al tipo marginal máximo. Adicionalmente, y para aquellos a los que resultase de aplicación el régimen, se suprimió el límite de 600.000 euros brutos anuales y se modificaron igualmente los tipos impositivos aplicables, de forma que

hasta dicha cuantía el tipo sería del 24% y, en adelante, del 47%. Desde Hacienda se advirtió que los máximos afectados por el cambio serían los clubes, ya que eran quienes afrontaban el pago de los impuestos, lo que les generaba un riesgo que podría devenir en responsabilidad y cabía prevenirse mediante la adopción de programas de cumplimiento.

Visto con la perspectiva que ofrece el paso del tiempo, la exclusión definitiva de los deportistas profesionales puede parecer injusta y suponer un agravio comparativo respecto de otros sectores que sí continuaron bajo el ámbito favorable del citado régimen. Asimismo, y analizada desde un punto meramente deportivo, la supresión del sistema para ese sector concreto puede considerarse como una desventaja en términos de competitividad con otros países que sí tenían implementadas medidas similares⁵⁴⁵ y, por tanto, atraían grandes jugadores a las filas de sus equipos en detrimento de los clubes españoles, que no los podían fichar por tener un régimen fiscal más alto y estricto. Esto debe ser visto, como decimos, no sólo en términos de pérdida de competitividad deportiva sino, yendo más allá, de la marca país y también desde una perspectiva meramente recaudatoria, ya que las arcas públicas dejan de ingresar los altos tributos que genera una renta alta, como puede ser la de un futbolista profesional. Hay quien incluso cuestionó la

⁵⁴⁵ Italia es el caso más reciente. Una Ley de 2017 permitía a los extranjeros ricos que fijen su residencia en Italia pagar un impuesto fijo de 100.000 euros por todas sus rentas generadas en el extranjero y 25.000 euros por cada familiar. Por otra parte, el llamado "Decreto Salva Calcio" o "Decreto de Crecimiento" fue aprobado como Ley en junio de 2019, generando grandes ventajas para los clubes, ya que si un futbolista o un entrenador llega a Italia y se compromete a mantener su residencia fiscal en el país, al menos, durante veinticuatro meses, podrá acogerse a ventajas, como tributar sólo por el 30% de sus ingresos, una fórmula que se aplicaría en los primeros cinco años.

constitucionalidad de dicha exclusión, por considerarla lesiva al principio de igualdad, al excluir a un colectivo de perceptores de rendimientos de trabajo, los deportistas profesionales, sin que existiera justificación objetiva a ese tratamiento diferenciado⁵⁴⁶. En definitiva, en 2015 los deportistas profesionales fueron excluidos sin motivo aparente del ámbito de aplicación de este régimen opcional, lo que fue tildado por parte de la doctrina como una medida selectiva y discriminatoria y, en consecuencia, posiblemente inconstitucional.

Hubo también quien aplaudió esta supresión, calificando el desmantelamiento del régimen de impatriados como positivo⁵⁴⁷, al considerar que en el ámbito del deporte esta medida sólo se aplicaba a un sector mínimo, compuesto por deportistas de élite y, habitualmente, extranjeros, lo que podía ser perjudicial para la promoción efectiva del deporte, fin constitucionalmente protegido ex artículo 43 de la Carta Magna.

En suma, el fundamento y mecanismo del régimen de impatriados era relativamente sencillo, ya que quienes se acogían al mismo y, además, eran residentes fiscales en España, determinaban su impuesto a pagar conforme a la normativa de los no residentes y no conforme a la de los residentes fiscales. Ello implicaba dos ventajas en el Impuesto sobre la Renta: por un lado, la tributación al tipo fijo del 24% en lugar del tipo marginal correspondiente, que podía llegar hasta el 56%; por otro, tributar exclusivamente por las rentas obtenidas en España, en lugar de tributar por las rentas mundiales.

⁵⁴⁶ Cfr. C. GARCÍA NOVOA, "La reforma...", cit., pág. 52.

⁵⁴⁷ Cfr. R.J. SANZ GÓMEZ Y A.SANZ CLAVIJO, "La política fiscal como instrumento para el fomento del deporte: análisis crítico y alternativas", *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, Núm. 9, 2009, pág. 251.

Este régimen no era indefinido, sino que tenía una duración limitada al año de adquisición de la residencia fiscal en España y durante los cinco posteriores. Dicho de otro modo, el Régimen Especial de Trabajadores Desplazados implicaba que todos aquellos trabajadores que venían a España a desarrollar su actividad tributaban, tanto en el momento de su llegada como durante los siguientes cinco años, como si no fueran residentes, cuando a todos los efectos realmente residían en el país. A nivel fiscal, ello suponía que los impuestos que pagaba quien se acogía a ese régimen eran casi la mitad de lo que hubiera tenido que pagar si cotizara como residente en España.

Además, sólo se aplicaba a las rentas obtenidas en España, siempre que se cumplieran determinados requisitos, como no haber fijado la residencia en el país, al menos, durante los últimos diez años de su llegada; que el motivo del desplazamiento fuera laboral, es decir, que se debiera a la firma de un contrato de trabajo antes de llegar; que el trabajo se desarrollase dentro del territorio español o fuera, pero que sea una entidad española en nombre de quien se realizara; que la empresa para la que trabajara fuera española o tuviera una sede fija cuya residencia estuviera de forma permanente en España; y que el rendimiento que se derivara de este trabajo no tuviera ninguna exención tributaria.

B. El régimen de impatriados en la actualidad. Este régimen se recoge en el artículo 93 de la LIRPF y está contemplado para los trabajadores desplazados a territorio español y permite que, determinados contribuyentes con residencia fiscal en España, puedan optar por tributar utilizando las reglas del IRNR, en un lapso temporal de seis períodos impositivos – lo que incluye el año en que se produce el cambio de residencia y los cinco períodos impositivos siguientes - desde que adquieren la residencia fiscal en España.

La ventaja que supone este régimen se explica porque los tipos impositivos del IRNR son menores que los contemplados en el IRPF, además del hecho de que sólo tributan en España por las rentas generadas en territorio español.

Para poder optar por este régimen es necesario reunir los siguientes requisitos:

- 1- El contribuyente no debe haber sido residente en España en los diez periodos impositivos anteriores al de la elección.
- 2- La nueva adquisición de la residencia española debe hacerse en el contexto de una relación laboral, es decir, que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Esta circunstancia se entiende producida siempre que se inicie una relación laboral o estatutaria con un empleador en España o cuando exista una carta de desplazamiento y dicho desplazamiento haya sido ordenado por el empleador. Ahora bien, quedan expresamente excluidos de este régimen, y no podrán optar por él, todos aquellos deportistas incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales⁵⁴⁸.
- 3- El contribuyente no ha obtenido beneficios atribuidos a un establecimiento permanente situado en España.

⁵⁴⁸ Es importante definir que es un deportista profesional ya que este trabajo va a girar en torno a ellos. En España los deportistas profesionales son según el Real Decreto 1006/1985 "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".

4- La elección debe hacerse dentro de los seis meses siguientes al inicio del trabajo en España.

Ahora bien, la modificación que tuvo lugar en 2015 contemplaba un régimen transitorio, recogido en la Disposición Transitoria 17ª, con arreglo a la cual los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podían optar por aplicar el régimen especial en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, es decir, podrán seguir aplicando el régimen los desplazados antes de enero 2015. De tal forma, en la actualidad podemos observar que sigue habiendo deportistas que se encuentran acogidos a este régimen.

Figura 23: Evolución legislativa del régimen de impatriados en España



Fuente: Elaboración propia (2019)

C. Breve referencia al régimen de trabajadores desplazados al País Vasco. Las relaciones financieras y tributarias del País Vasco con el resto de España se regulan a través de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la que se establece la autonomía normativa, de gestión y recaudación en materia tributaria de los tres territorios forales históricos - Álava, Vizcaya y Guipúzcoa -

en los principales impuestos, estableciéndose como supletorias las normas vigentes en territorio común.

En atención a las competencias asumidas por las Diputaciones forales y en lo que al régimen de impatriados respecta, las mismas desarrollaron un régimen de incentivos fiscales para trabajadores cualificados desplazados al territorio foral vasco cuya peculiaridad cabe destacar en este apartado, fundamentalmente en atención a lo limitado de su ámbito de aplicación.

Como se ha indicado, fue objeto de crítica la exclusión de los deportistas profesionales del régimen común de impatriados, con las salvedades que veremos a continuación referentes a la celebración en España de grandes eventos deportivos que, a primera vista, han supuesto una especie de resurrección de dicho régimen. Pues bien, en el caso de los territorios históricos del País Vasco nos encontramos igualmente con una de segregación, en este caso, positiva, ya que en un primer momento restringió la aplicación del régimen a las actividades de investigación y desarrollo, aunque posteriormente, quizás inducido por la escasa utilidad práctica del mismo, amplió el objeto de esas funciones a actividades cualificadas en los ámbitos científico, técnico⁵⁴⁹, de I+D y financiero.

⁵⁴⁹ Se favorecen determinados proyectos medioambientales, empresas innovadoras y *startups*, esto es, las que suponen un nuevo concepto de empresa que comercializa productos y servicios a través del uso intensivo de las TIC's y basadas, por tanto, en un fuerte componente tecnológico que les permite crecer de manera ágil y rápida con una necesidad de capital sensiblemente inferior a las empresas tradicionales.

Así las cosas, algunas Diputaciones vascas han desarrollado por Decreto⁵⁵⁰ el nuevo régimen de incentivos fiscales para los trabajadores cualificados desplazados al País Vasco con la finalidad de atraer a personal cualificado. Al objeto de captar ese talento, la normativa establece un régimen de exención para las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en el País Vasco, durante sus primeros cinco años, como consecuencia de su desplazamiento a dicho territorio siempre y cuando se cumplan determinados requisitos:

- Que el desplazamiento se produzca para el desempeño de trabajos especialmente cualificados, relacionados, directa y principalmente con la actividad de I+D, científicas o de carácter técnico o financiero con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
- Que no haya sido residente en España durante los cinco años anteriores a su desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo con una persona o entidad empleadora en España.
- Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Esta condición se entiende cumplida si las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero no exceden del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en el año. Este límite se eleva al 30% si en virtud del contrato de trabajo el contribuyente asume funciones en otra empresa del grupo, fuera del territorio español.

⁵⁵⁰ Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- Que dichos trabajos se realicen para una entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España.

En base a dicho régimen:

- Estarán exentos el 15% de los rendimientos derivados de la relación laboral, es decir, los rendimientos íntegros del trabajo, considerándose además deducibles determinados gastos ocasionados como consecuencia del desplazamiento al País Vasco.
- Estarán exentas las rentas derivadas de elementos patrimoniales en el extranjero siempre que hayan tributado por impuesto de naturaleza idéntica o análoga y no sea paraíso fiscal.

A los contribuyentes que opten por este régimen especial se les aplicarán las siguientes especialidades en el IRPF:

- Estará exento el 15% de los rendimientos íntegros derivados de la relación laboral o estatutaria.
- Tendrán la consideración de gastos deducibles a efectos de la determinación de los rendimientos netos del trabajo los derivados del desplazamiento, con el límite del 20% de los rendimientos íntegros obtenidos por el desempeño del puesto de trabajo. Asimismo, las cantidades satisfechas por el empleador para hacer frente a estos gastos no tendrán la consideración de retribución en especie, con el límite del citado 20%.
- Estarán igualmente exentas del impuesto las rentas derivadas de elementos patrimoniales situados en el extranjero, siempre que dichas rentas hayan tributado efectivamente por un

impuesto de naturaleza análoga al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no se trate de un país o territorio calificado como paraíso fiscal o de nula tributación. Esta exención será igualmente de aplicación al cónyuge o pareja de hecho y a los miembros de su unidad familiar que adquieran su residencia fiscal en los territorios históricos y no hayan sido residentes en España durante los cinco años anteriores a su desplazamiento a territorio español.

El régimen tendrá también incidencia en el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que estarán exentos los bienes y derechos situados en el extranjero de los contribuyentes que hayan optado por este régimen especial, así como los de su cónyuge o pareja de hecho y de los miembros de su unidad familiar que adquieran su residencia fiscal en los territorios históricos y no hayan sido residentes en España durante los cinco años anteriores a su desplazamiento a territorio español.

En conclusión, vemos que esta regulación no implica la posible discriminación que sí se aprecia, *a contrario sensu*, en el supuesto de la exclusión de los deportistas profesionales del régimen de impatriados, ya que solamente señala a un determinado colectivo, tratándose por tanto de una preferencia del legislador que no supone la distinción perjudicial que sí se dio a partir de 2015.

D. Los deportistas expatriados. Aunque no se trate propiamente de un supuesto que los clubes españoles deban contemplar como un riesgo, ya que en tal caso la responsabilidad pasaría al jugador como persona física, sí cabe mencionar el supuesto contrario al que venimos analizando, es decir, el del trabajador español, en este caso futbolista, que se desplaza al extranjero para realizar su desempeño laboral.

También en el mundo del fútbol la globalización ha favorecido las situaciones⁵⁵¹ en que los equipos extranjeros demandan los servicios profesionales de jugadores españoles. Como sabemos, en general una persona con residencia en España queda sujeta al IRPF y debe tributar por la totalidad de los rendimientos que obtenga en cualquier lugar del mundo, pero si dicha persona pasa a trabajar en el extranjero y percibe una retribución de naturaleza salarial allí pero conserva, a su vez, la residencia en España, deberá incluir en su declaración de la renta la que obtenga en el extranjero, como un rendimiento más del trabajo. Pues bien, con independencia de la ingeniería financiera que en muchos casos se construye alrededor del deportista, si éste se desplaza al extranjero pero mantiene su residencia en España, deberá tributar por el IRPF.

Sin ánimo de entrar en la exposición detallada de este régimen, solamente cabe apuntar que la sujeción de estos ingresos recibe en nuestro ordenamiento un tratamiento favorable, ante la posibilidad de disfrutar de beneficios fiscales, como son la exención de los trabajadores expatriados que recoge el artículo 7 p) LIRPF y el régimen especial de excesos o prima de expatriación, regulado en el artículo 9 RIRPF.

E. Valoraciones conclusivas y perspectivas de futuro. Todas las vicisitudes vistas, así como el hecho de la importancia del deporte tiene en nuestra sociedad, han fomentado el debate acerca de si se hace necesario, no ya reinstaurar el régimen de impatriados para los deportistas, sino fijar una serie de medidas tributarias especiales para este colectivo que tengan en cuenta sus especificidades, en especial el breve periodo de duración de sus carreras profesionales y el

⁵⁵¹ Cfr. B. GARCÍA CARRETERO, *Régimen fiscal...*, cit., pág. 48.

establecimiento de los instrumentos normativos necesarios para atemperar los efectos que el principio de progresividad pueda tener sobre unas rentas que se generan en un plazo muy limitado de tiempo.

Lo anteriormente expuesto se relaciona directamente con la posibilidad del uso de la política fiscal como instrumento del fomento del deporte. Al margen de regímenes concretos para deportistas, lo cierto es que han surgido supuestos específicos en los casos de celebración en España de determinados eventos con trascendencia mundial, como por ejemplo la celebración de la final de la Copa Libertadores, la de la Champions League o la designación de Bilbao como sede de la Eurocopa de Naciones a celebrar en 2020.

La propia UEFA admite que la exoneración del pago de impuestos es uno de los requisitos que exige a los países candidatos para albergar sus eventos, amparándose en que se trata de una organización sin ánimo de lucro, que los ingresos generados por la competición se reinvierten en el desarrollo del fútbol europeo y en el impacto económico directo e indirecto que el evento tiene para el país anfitrión.

Por este motivo, el Gobierno español se ha visto abocado a instaurar un régimen fiscal *ad hoc* para dichos acontecimientos, mediante la aprobación del Real Decreto Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, cuyo preámbulo justifica la utilización del instrumento normativo previsto en el artículo 86 de la Constitución que, recordemos, exige razones de extraordinaria y urgente necesidad, en "*la proximidad de las fechas en que tales eventos se celebrarán*", haciendo también alusión expresa a "*los compromisos contraídos por el Gobierno del Reino de España con la UEFA para albergar la sede de*

próximos eventos organizados por dicha Asociación requieren la regulación de un régimen fiscal específico”.

Las medidas especiales dispuestas en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto citado⁵⁵², distinguían entre el régimen fiscal

⁵⁵² Establece la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley de 28 de diciembre de 2018: “Uno. Régimen fiscal de la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» y de los equipos participantes: Las personas jurídicas residentes en territorio español constituidas con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» por la entidad organizadora o por los equipos participantes estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades por las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él. Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará igualmente en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes a los establecimientos permanentes que la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» o los equipos participantes constituyan en España con motivo del acontecimiento por las rentas obtenidas durante su celebración y en la medida que estén directamente relacionadas con su participación en él. Estarán exentas las rentas obtenidas sin establecimiento permanente por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» o los equipos participantes, generadas con motivo de la celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en aquella. Dos. Régimen fiscal de las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes: 1. No se considerarán obtenidas en España las rentas que perciban las personas físicas que no sean residentes en España, por los servicios que presten a la entidad organizadora o a los equipos participantes, generadas con motivo de la celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en aquella. 2. Las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los términos y condiciones previstos en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Tres. Régimen aduanero y tributario aplicable a las mercancías que se importen para afectarlas al desarrollo y celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020»: 1. Con carácter general, el régimen aduanero aplicable a las mercancías que se importen para su utilización en la celebración y desarrollo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» será el que resulte de las disposiciones contenidas en el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, y demás legislación aduanera de aplicación. 2. Sin perjuicio de lo anterior y con arreglo al artículo 251 del Código Aduanero de la Unión y al artículo 7 del Convenio relativo a la Importación Temporal, hecho en Estambul el 26 de junio de 1990, las mercancías a que se refiere el número 1 de este apartado que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 24 meses desde su vinculación al mismo, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020». 3. Se autoriza al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que adopte las medidas necesarias para la ejecución de lo dispuesto en este apartado tres. Cuatro. Impuesto sobre el Valor Añadido. 1. Por excepción a lo dispuesto en el número 2.º del artículo 119 bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se exigirá el requisito de reciprocidad en la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que soporten o satisfagan cuotas del Impuesto como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020». 2. Por excepción de lo establecido en el número 7.º del apartado uno del artículo 164 de la Ley 37/1992, cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad, no será necesario que nombren un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en dicha Ley. 3. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto que tengan la condición de sujetos pasivos y que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al

aplicable a las personas jurídicas y las personas físicas. De esta manera, a la propia UEFA y a los equipos participantes se les aplicaba la exención de las rentas obtenidas, así como para las personas

término de cada periodo de liquidación. Para dichos empresarios o profesionales, el período de liquidación coincidirá con el mes natural, debiendo presentar sus declaraciones-liquidaciones durante los 20 primeros días naturales del mes siguiente al periodo de liquidación. Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último período del año deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero. Lo establecido en el párrafo anterior no determinará la obligación para dichos empresarios o profesionales de la llevanza de los Libros Registro del Impuesto a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Lo dispuesto en este número será igualmente aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas a que se refiere el número 1 anterior. No obstante, cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en los que concurran los requisitos previstos en los artículos 119 o 119 bis de la Ley 37/1992, la devolución de las cuotas soportadas se efectuará conforme al procedimiento establecido en dichos artículos y en los artículos 31 y 31 bis del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992. 4. Respecto a las operaciones relacionadas con los bienes vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos, a que se alude en el apartado tres anterior, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto. 5. El plazo a que se refiere el párrafo g) del apartado 3 del artículo 9 de la Ley del Impuesto será, en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020», el previsto en el número 2 del apartado tres anterior. 6. La regla establecida en el apartado dos del artículo 70 de la Ley del Impuesto no resultará aplicable a los servicios del número 1 de este apartado cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» por los equipos participantes y estén en relación con la organización, la promoción o el apoyo de dicho acontecimiento”.

jurídicas y establecimientos permanentes que constituyeran en territorio español con motivo de los eventos. Por su parte, respecto de las personas físicas no residentes que prestasen servicios a las personas jurídicas mencionadas, se determinaba la no sujeción por las rentas percibidas con motivo de la celebración de los eventos.

En suma, ninguno de los equipos participantes debe tributar en España por el premio económico que logren e, igualmente, ninguno de sus jugadores queda gravado en nuestro país por las rentas que obtengan con ocasión de la final, como tampoco por las primas que pudieran haber pactado con sus clubes ni por la parte proporcional del sueldo correspondiente a los días de estancia en España u otra cantidad que pudieren percibir por su participación en los eventos deportivos.

Sin embargo, llama la atención la medida que permite que las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final puedan optar por tributar por el IRNR, en los términos y condiciones previstos en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF o, dicho de otro modo, se permite que los futbolistas participantes que se conviertan en residentes fiscales en España puedan beneficiarse de nuevo de la conocida como “Ley Beckham”. Ello supone una doble paradoja: por un lado, lo chocante de la resurrección de un régimen que, *ab initio*, se aplicaba a los deportistas profesionales y del que fueron expresa y selectivamente excluidos en 2015⁵⁵³; y, por otro, el que la posible aplicación se haga

⁵⁵³ Cfr. L. TORIBIO BERNÁRDEZ, La recuperación de la *Ley Beckham* para los futbolistas en el IRPF con motivo de la reciente final de la Champions League disputada en Madrid, Diario La Ley, Núm. 9451, Sección Tribuna, 8 de julio de 2019.

de manera excepcional, ya que únicamente un reducido número de sujetos podrá beneficiarse de la medida, esto es, quienes adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF a consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la disputa del evento deportivo de que se trate.

Por ello, nos reafirmamos en la necesidad de una modificación exhaustiva del régimen aplicable a los deportistas profesionales, entre los que destacan los futbolistas por la repercusión de su actividad y los elevados montos económicos que genera la misma. Ello redundará en la mejora general del sector y en la reducción de los riesgos inherentes al mismo, con el consiguiente beneficio en la transparencia de la gestión de los clubes.

IV. Control de los pagos efectuados por los clubes a los agentes de futbolistas en concepto de comisión por operaciones de traspaso de jugadores

A. Introducción. Otro de los problemas jurídicos que pueden suscitarse en relación con la gestión responsable de los clubes de fútbol es el relativo a la fiscalidad de los agentes.

La mercantilización del deporte ha hecho que aparezcan en su derredor nuevas profesiones que hace unos años no existían como tales. Así, y con independencia de la parcela estrictamente deportiva, donde se han multiplicado los especialistas dentro de los cuerpos técnicos, también en el ámbito de la gestión se ha producido una proliferación de nuevas funciones, influenciada por la consideración de los clubes como empresas, y ello ha provocado la aparición de expertos capacitados en las diferentes áreas que se incardinan en sus respectivos organigramas, ya procedan del mundo legal, la economía, el marketing o, incluso, las redes sociales.

Se da la circunstancia que este hecho no sólo se ha producido en el ámbito organizativo, sino que también en el propio entorno de los jugadores, debido a los cuantiosos contratos que suscriben y al consiguiente volumen de negocio que generan, han aparecido nuevos profesionales para la llevanza de sus asuntos. En este marco se encuadran los agentes o intermediarios.

La figura de los agentes ha variado mucho desde finales de los años setenta y ochenta, donde se caracterizaban por una actitud casi paternalista, propia de un mentor unipersonal que aconsejaba al futbolista en la firma de su acuerdo con el club y que, por otro lado, no revestía mayor complicación que la atinente a los aspectos meramente contractuales, al actual asesor multidisciplinar que, en muchos casos, forma parte de un entramado societario y cuya relevancia mediática llega a superar en ocasiones a la del futbolista⁵⁵⁴. De esta forma, el agente del jugador se ha convertido en su preceptor jurídico, laboral, mercantil, económico, publicitario, inversionista, financiero y, cómo no, también en lo referente a las cuestiones fiscales, funciones que estos actores ya venían desempeñando en países con un modelo productivo ligado al deporte muy profesionalizado, como Estados Unidos⁵⁵⁵. De hecho se trata de una figura importada de ese país⁵⁵⁶.

⁵⁵⁴ Son los casos del portugués Jorge Mendes o el español José Antonio Martín "Petón" y sus respectivas agencias, Gestifute y Bahía Internacional.

⁵⁵⁵ Cfr. E.A. GARCÍA SILVERO, "De nuevo sobre el régimen jurídico de los agentes deportistas en los Estados Unidos. A propósito de la Sports Agent Responsibility and Trust Act", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 15, 2005, págs. 399-405.

⁵⁵⁶ Cfr. V. JAVALOYES SANCHÍS, "Régimen jurídico de los intermediarios en el ámbito del deporte español", *Revista Española de Derecho Deportivo*, Núm. 25, 2010, pág. 25, págs. 25-59.

Precisamente de los temas relacionados con el Derecho fiscal es de los que vamos tratar en este apartado, ya que como hemos dicho, se han convertido en otro de los aspectos que pueden generar controversia y afectar a la prevención de los riesgos en que pueden incurrir los clubes debido a la relación que el agente mantiene con estas entidades en la negociación de los diferentes aspectos contractuales que afectan al futbolista.

B. El contrato de mediación: concepto, naturaleza jurídica y regulación. Como se ha indicado, el agente o intermediario se ha convertido en una de las figuras fundamentales del fútbol actual, ya que su participación activa en los traspasos de jugadores ha ido en aumento en las dos últimas décadas.

Sin ánimo de entrar en cuestiones más profundas que excederían de lo tratado en este documento, cabe recordar que el Derecho dispone que uno de los requisitos fundamentales de todo contrato, junto con el objeto y la causa, es el consentimiento, ex artículo 1261 del Código Civil. Respecto del mismo, como sabemos, debemos distinguir dos aspectos: por un lado, la capacidad para contratar y, por otro, su efectiva prestación. En relación con esto último, y aplicado a los contratos que se dan en el mundo del deporte en general y del fútbol en particular, vemos que el consentimiento puede ser prestado por el propio jugador o, lo que es más frecuente, que éste se ponga en manos de profesionales que actúen en su nombre. Es el caso de los agentes.

Nos encontraremos entonces ante la figura de la representación voluntaria, esto es, la que se produce cuando una persona con plena capacidad habilita a un tercero para que actúe en su nombre y le vincule con su comportamiento. En suma, se trata de un contrato por el que el intermediario ostenta un poder en exclusiva, asumiendo la

promoción de gestiones y la conclusión de contratos vinculados a la actividad del deportista. Esta representación se hace, pues, en nombre y por cuenta del jugador y el intermediario recibe a cambio una retribución que se rige por los principios de la autonomía privada y la libertad contractual, debiéndose respetar los pactos acordados y las normas generales de las obligaciones y contratos.

El Tribunal Supremo ha optado por calificar a la mediación deportiva, como un "*contrato atípico de representación y mediación en la esfera deportiva, incardinable dentro del contrato ordinario civil de mediación o corretaje*"⁵⁵⁷. Por tanto, podemos entender que para el Alto Tribunal concurren en el contrato suscrito entre un intermediario y un deportista los requisitos del contrato ordinario civil de mediación o corretaje, que serían básicamente dos: la actividad del intermediario y la retribución económica del deportista al intermediario por la actividad realizada que, por lo general, será una comisión pactada previamente.

En suma, podemos concluir que el contrato de mediación celebrado entre un intermediario y un deportista debe ser considerado como un contrato atípico de representación en la esfera deportiva, incardinable dentro del contrato ordinario civil de mediación o corretaje. Es decir, habría que diferenciarlo de otros contratos, como los de agencia, arrendamiento de servicios⁵⁵⁸, comisión mercantil o contrato de trabajo.

⁵⁵⁷ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1ª, 697/2017, de 24 de febrero (ECLI:ES:TS: 2017:697), Fundamento Jurídico Noveno y Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 295/2018, de 5 de febrero (ECLI:ES:TS:2018:295), Fundamento Jurídico Séptimo.

⁵⁵⁸ La Sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid, Sección 3ª, 123/2008, de 8 de julio (ECLI:ES:APVA:2008:552): lo califica como tal, al entender en su Fundamento Jurídico Décimo que: "*Básicamente podemos decir que estamos en*

Siguiendo esa consideración, el agente de deportistas "es la persona natural que organiza y desarrolla una actividad profesional con ánimo de lucro y vocación de regularidad, pudiendo hacer uso de cualquier instrumento jurídico válido en el ejercicio de la actividad y, a cambio de una remuneración, presta sus servicios a favor de deportistas o entidades deportivas (y, en ocasiones, para ambos sujetos a la vez) asesorando, representando, participando y promoviendo todo tipo de negocios y actos relacionados con el ámbito deportivo en el que deportistas y entidades participan, pero sin que la prestación del agente se agote en ese exclusivo ámbito, sino que en la relación jurídica constituida entre agente y deportista, esa prestación, en ocasiones, también llega a extenderse a otras parcelas patrimoniales del deportista (e.g. asesoramiento financiero, recomendaciones en materia de inversiones o gestión del patrimonio del deportista)"⁵⁵⁹.

Así pues, se puede afirmar que este tipo de contratos se basa en las relaciones "intuitu personae", esto es, en la confianza, y sobre dicha base el intermediario se compromete a representar al jugador, no

presencia de un contrato de arrendamiento de servicios . Es un contrato celebrado "intuitu personae", al estar basado en las condiciones personales de las partes y sustentado sobre la mutua confianza de las mismas, ya que son las condiciones personales de ambos las que motivaron su celebración. El actor confió desde un principio en el futbolista, cuando estaba dando sus primeros pasos, consiguiéndole sus primeros contratos, lanzándole a la Primera División, y el segundo obtuvo un protector cuando todavía era un desconocido. Éste tipo de contratos, con independencia de su duración, al estar basados en la mutua confianza, pueden ser resueltos en cualquier tiempo por una u otra parte, precisamente cuando quiebra esa confianza, y aún antes de la finalización del mismo, sin perjuicio de que esa resolución unilateral de lugar a las pertinentes indemnizaciones a cargo de la persona que lo resuelve (TS 30 -3- 1992, y 11-11-1990. Y AP Madrid, Sección 12, 18-10-2007)"

⁵⁵⁹ Cfr. F. CASANOVA GUASCH, *El estatuto jurídico del agente de deportistas. Estudio de su problemática jurídica*, Reus, Madrid, 2015, págs. 57-58.

sólo asesorándole en materias jurídicas y contractuales, sino a negociar en su beneficio todo tipo de contratos relacionados con su actividad como deportista profesional a cambio de una retribución, comprometiéndose éste frente al agente a abonar sus retribuciones y a respetar la exclusividad de su representación.

En cuanto a su regulación, cabe decir que este contrato no se encuentra recogido expresamente en nuestro ordenamiento jurídico - pese a que en las nuevas leyes autonómicas sobre la materia comienzan a establecerse referencias a la figura de los agentes⁵⁶⁰ -, a diferencia de otros países⁵⁶¹, aunque la mayoría de la doctrina lo asimila al de mandato de los artículos 1709 y siguientes del Código Civil ya que, pese a no poder integrarse de modo pleno en él, sí presenta similitudes en el sentido de que el intermediario actúa como representante del deportista y encarna el vínculo entre éste y el club que contrata sus servicios.

En todo caso, la relación presenta los caracteres de bilateral, onerosa -por cuanto el agente consigue una comisión por su intervención-, sinalagmática y atípica - en el sentido de carecer de regulación legal expresa⁵⁶² -. Además, ante la ausencia de una normativa imperativa de carácter expreso, su regulación se constituye, ex artículo 1255 del Código Civil, por la voluntad de las partes, aunque complementada,

⁵⁶⁰ Diferentes leyes autonómicas, como la Ley 1/2015, de 23 de marzo, del ejercicio físico y del deporte de la Rioja o la Ley 5/2016, de 19 de julio, del deporte de Andalucía, contienen sendos apartados sobre "Agentes de la actividad deportiva".

⁵⁶¹ Cfr. J. RODRÍGUEZ TEN, *Régimen jurídico de los agentes de jugadores en España y la Unión Europea*, Reus, Madrid, 2013, pág. 230. En el estudio que Javier Rodríguez Ten realiza sobre la regulación de la figura de los agentes, destaca a Francia por haber regulado de manera exhaustiva esta figura tras la modificación del *Code du Sport* operada por la Ley nº 2010-626, de 9 de junio de 2010.

⁵⁶² Cfr. F. CASANOVA GUASCH, *El estatuto...*, cit, pág. 161.

en lo que proceda, con las normas federativas aplicables⁵⁶³, siempre con la limitación de no poder contravenir lo dispuesto en la normativa general sobre contratos, ya que las federaciones deportivas carecen de competencia normativa alguna para determinar el régimen jurídico de un contrato, sea civil o mercantil⁵⁶⁴.

Así pues, los Reglamentos FIFA y RFEF -normas de naturaleza privada y voluntaria o de *soft law*- sirven como punto de partida para interpretar los contratos que se sometan a su ámbito objetivo de aplicación. La Sentencia del Tribunal Supremo 697/2017, de 24 de febrero⁵⁶⁵, reproducida posteriormente por la Sentencia del mismo órgano 295/2018, de 5 de febrero⁵⁶⁶, recoge que *"en los contratos de mediación deportiva late un principio básico, el cual es estar a lo expresamente pactado, a lo que cabe añadir que también a todas las consecuencias que, según su naturaleza sean conformes a la buena*

⁵⁶³ En el caso del fútbol, serán de aplicación el Reglamento de Intermediarios de la RFEF, aprobado por la Comisión Delegada de la Asamblea General de la RFEF de 25 de marzo de 2015. Igualmente, resulta de aplicación el Reglamento FIFA sobre las relaciones con intermediarios, de 2014.

⁵⁶⁴ Sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid, Sección Tercera, de 8 de julio de 2008 (SAP VA 552/2008 - ECLI:ES:APVA:2008:552). En su Fundamento Jurídico Séptimo indica expresamente que: "Indicábamos anteriormente que ni los Reglamentos de la FIFA ni los de La Real Federación Española de Fútbol son de aplicación al caso que estamos analizando. (...) y, además, se trata de meros reglamentos, el primero de ellos de una sociedad privada, que deberán o podrán tener aplicación en el ámbito interno del mundo del fútbol, pero que no pueden ser invocados en el ámbito civil. Si un contrato no se realiza de acuerdo con dichos reglamentos un club o un futbolista podrá ser sancionado, o no podrá ser alineado, pero el contrato celebrado entre las partes desplegará toda su eficacia en el ámbito civil, y se regirá por las normas de los contratos y obligaciones del Código Civil".

⁵⁶⁵ Sentencia del Tribunal Supremo 697/2017, de 24 de febrero (ECLI:ES:TS:2017:697).

⁵⁶⁶ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 295/2018, de 5 de febrero (ECLI: ES:TS:2018:295).

fe, al uso y a la ley (artículo 1.258 CC). Precisamente, y en relación a los usos, puede servir, según ya expusimos, como criterio interpretativo los Reglamentos de la FIFA, traspuestos por la RFEF”.

Según el Reglamento FIFA de relaciones con intermediarios se entiende por tal a la *“persona física o jurídica que, a cambio de una remuneración o gratuitamente, actúa como representante de jugadores y clubes con miras a negociar un contrato de trabajo o como representante de clubes en negociaciones con miras a celebrar un contrato de traspaso”*. Así pues, el citado Reglamento prevé que el intermediario lo sea, ya de un futbolista, ya de un club, y dispone que la relación que se constituye tenga carácter contractual, ya que en realidad es un contrato lo que vincula al intermediario con el deportista o con el club. Además, la norma señala que *“toda retribución de los servicios de un intermediario deberá pagarla exclusivamente el cliente del intermediario al intermediario”*.

Precisamente es este último aspecto, el relativo a la consideración de que el agente contrate con el club o con el futbolista, el que ha suscitado los problemas con la Agencia Tributaria española, debido al cambio de criterio de la misma, lo que pasamos a analizar brevemente en el siguiente apartado.

C. Régimen en Derecho fiscal español, con especial referencia a las operaciones de comisión de los agentes de deportistas.

Como se ha indicado en la introducción a este capítulo, al margen de las cuestiones contractuales que estrictamente recaen en el ámbito del Derecho privado, tales como la posible reclamación en concepto de daños y perjuicios, la inclusión en tal caso del daño moral o el supuesto de incumplimiento de las obligaciones de las partes, el agente representa al deportista en muchos otros temas, entre ellos los derivados de sus relaciones con la Administración tributaria.

La propia jurisprudencia⁵⁶⁷ ha otorgado a esta función un carácter amplio, al afirmar que *"se ha de tener en cuenta, partiendo de la realidad social, que el agente de jugadores por lo general no se limita a la contratación de éstos por un club, acabando su tarea una vez suscrito el contrato, sino que realiza otras muchas funciones durante la vigencia del contrato de mediación en beneficio de su representado"*. A lo anterior se añade que, *"el agente, por lo general, se convierte en un asesor con funciones de difícil encaje bajo una misma figura, aunque se acerque, según opiniones autorizadas, al agent anglosajón como persona que realiza diferentes funciones siempre relativas a la promoción de contratación"*.

Pero además, el agente interviene en el tráfico jurídico y ello le convierte en un sujeto que participa en el mercado, por lo que habrá de prestar atención a la materia tributaria, ya que *"en lo que respecta a la fiscalidad, lo relevante es la realización de hechos impositivos dentro de los distintos impuestos que rigen el sistema impositivo español y la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos"*⁵⁶⁸ y, dentro de esos impuestos, se engloban tanto los directos, sean de producto o personales, como los indirectos⁵⁶⁹.

Sin ánimo exhaustivo, haremos un breve recorrido por los diferentes Impuestos que afectan a la actividad de los agentes, para detenernos en último lugar en el IRPF, debido a que la variación en el criterio administrativo ha generado riesgos que los clubes deben prevenir a través de sus respectivos programas de cumplimiento.

⁵⁶⁷ Por todas, las Sentencias del Tribunal Supremo 697/2017, de 24 de febrero (ECLI:ES:TS: 2017:697) y 295/2018, de 5 de febrero (ECLI: ES:TS:2018:295).

⁵⁶⁸ Cfr. F. CASANOVA GUASCH Y J.L. CARRETERO LESTÓN, *La fiscalidad de los agentes de deportistas*, Reus Madrid, 2019, pág. 13.

⁵⁶⁹ Cfr. E. ALBI IBÁÑEZ, R. PAREDES GÓMEZ Y J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA, *Sistema fiscal español I*, Ariel Economía y Empresa, Barcelona, pág. 3.

Respecto a la imposición directa, encontramos en primer lugar el IAE, ya que, al iniciarse cualquier actividad económica -y la de los agentes lo es- se exige la matriculación y el alta en dicha actividad. Así pues, el hecho imponible de este impuesto lo constituye el "mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas"⁵⁷⁰.

La incidencia del Impuesto sobre Sociedades sobre la actividad de los agentes de deportistas resulta de la frecuente utilización de esta clase de personas jurídicas en el desarrollo de las actividades económicas desempeñadas por los mismos.

Del mismo modo, en ocasiones la actividad profesional de los agentes recae bajo el ámbito de aplicación del IRNR. Ello se debe a que su función se enmarca dentro de un mercado globalizado, lo que ha favorecido la internacionalización de su tarea. Así, muchos intermediarios no son residentes en España, pero realizan y obtienen rendimientos en suelo español, esto es, quedan sujetos a la obligación real de contribuir en atención a las rentas cuya fuente de generación sea el territorio español.

También el impuesto indirecto por excelencia, el IVA, incide en la actuación de los agentes, ya que grava las prestaciones de servicios desarrolladas por los mismos, que se configuran como empresarios o profesionales que desarrollan actividades, ya sea por ellos mismos o a través de personas jurídicas -generalmente, mediante la constitución de una sociedad de capital-, en virtud de las cuales perciben una contraprestación, ya sea monetaria o susceptible de evaluarse como tal, fruto de la relación jurídica trabada entre el propio agente y el deportista o entre aquel y el club⁵⁷¹.

⁵⁷⁰ Cfr. F. CASANOVA GUASCH Y J.L. CARRETERO LESTÓN, *La fiscalidad de...*, pág. 18.

⁵⁷¹ Cfr. F. CASANOVA GUASCH Y J.L. CARRETERO LESTÓN, *La fiscalidad de...*, pág. 473.

Como decimos, si existe un impuesto que ha generado cierta controversia en relación con la figura de los agentes de deportistas, es el IRPF. Al margen de cuestiones generales relacionadas con este tributo, tales como la residencia habitual del agente en España, cuya acreditación se realiza principalmente mediante el certificado de residencia fiscal emitido por la AEAT⁵⁷², o la observancia de las normas sobre transparencia fiscal internacional en el caso del agente que sea titular de acciones o participaciones de una entidad no residente en España y se utilice la misma a efectos de facturación⁵⁷³, el mayor problema fiscal que se ha suscitado en los últimos tiempos en relación con los intermediarios es el relativo al cambio de valoración por parte de la Administración tributaria en relación con las comisiones que perciben por su participación en las operaciones de fichajes de los futbolistas.

A este respecto cabe recordar que, hasta fechas muy recientes, cuando un agente intervenía en una operación de contratación de un jugador por parte de un club, aquél pasaba una factura a la entidad que, lógicamente, daba lugar al abono del IVA correspondiente⁵⁷⁴.

Sin embargo, en 2015 Hacienda cambió su criterio y consideró que el pago de las comisiones de los agentes formaba parte del salario del jugador, es decir, que constituía un rendimiento del trabajo, y, por tanto, correspondía abonarlas a este último y no al club. De esta forma, las comisiones dejarán una amplia tributación en España, con el consiguiente ingreso en las arcas públicas. Con ello, la Administración entendió que el procedimiento de pago que se había

⁵⁷² Cfr. F. CASANOVA GUASCH Y J.L. CARRETERO LESTÓN, *La fiscalidad de...*, pág. 43. Mencionan los autores la Consulta vinculante de la DGT V3107/2013, de 18 de octubre de 2013 sobre acreditación de la residencia fiscal en España.

⁵⁷³ Cfr. F. CASANOVA GUASCH Y J.L. CARRETERO LESTÓN, *La fiscalidad de...*, pág. 208.

⁵⁷⁴ Cfr. J. RODRÍGUEZ TEN, *Régimen jurídico de...*, cit., págs. 22 y ss.

hecho hasta entonces - directamente del club al representante -, eludía el abono del IRPF de los jugadores, por lo que habría que exigir a los clubes las retenciones no practicadas.

La postura administrativa era la más gravosa de todas las posibles y el nuevo tránsito del dinero originó una mayor carga impositiva para los actores, ya que, como se ha indicado, anteriormente el pago por servicios profesionales al agente estaba gravado con el tipo de gravamen del IVA, esto es, el 21%, que después el propio club podía deducir. Sin embargo, el cambio de orientación administrativo y la consideración como salario supuso aumentar la carga fiscal hasta el tramo máximo del IRPF por el que debían tributar los jugadores en función de sus ingresos.

Figura 22: Mecanismo de pago de las comisiones



SISTEMA ACTUAL



Fuente: Elaboración propia (2019)

De esta manera, el nuevo criterio de Hacienda respecto a la fiscalidad de las comisiones en las operaciones de traspasos de jugadores comprometió seriamente la labor de los agentes, ya que no podían ser contratados por los clubes para realizar una prestación de servicios profesionales y, en consecuencia, cobrar por ello. Al entender la Agencia Tributaria que la comisión integraba el salario del jugador, exigió también que el montante formase parte de la cantidad que el club abonaba al futbolista y que fuera éste quien pagase lo pactado a su representante, lo que en algunas ocasiones no resultaba sencillo - dando lugar a reclamaciones judiciales por tal motivo -, además de no poder deducirse las comisiones como gastos, al tributar como personas físicas y no como jurídicas.

Por tanto, la Agencia Tributaria reclamó a los jugadores el pago del IRPF no liquidado, al tiempo que incoó actas a los clubes por lo que consideró una actitud connivente, al pagar directamente a las sociedades de los representantes sin efectuar las preceptivas retenciones del IRPF.

Hacienda consideraba que tras el pago que la entidad realizaba al agente se escondía una mayor remuneración del jugador que, de haber obtenido directamente esa renta, no habría podido deducir su gasto en el IRPF, al no estar previsto en el *numerus clausus* de gastos deducibles de los rendimientos del trabajo personal contemplados en la LIRPF.

Ello ha afectado, no sólo al IRPF de los jugadores, sino también a las retenciones de los clubes y al IVA por las facturas emitidas, ya que se considera que no es deducible, lo que ha abierto una nueva brecha frente a otras competiciones.

A pesar de que en la actualidad la normativa FIFA prevé expresamente que los intermediarios puedan trabajar tanto para el club como para el jugador, la situación de incertidumbre generada en España hace que los clubes estén considerando que todo o parte del gasto derivado de la contratación de agentes deba ser considerado una mayor retribución del jugador, lo cual encarece su contratación, en contraposición con lo que ocurre en otros países de nuestro entorno donde, o bien se considera el gasto deducible para el jugador, o bien no se considera la existencia de renta, total o parcialmente, para el jugador.

En efecto, como se ha visto respecto de otras cuestiones fiscales, también en este aspecto existe una discrepancia respecto a lo que se viene haciendo en países de nuestro entorno⁵⁷⁵, que adoptan

⁵⁷⁵ Estiman que dichas comisiones suponen que, por ejemplo, si un intermediario ha acordado recibir un pago de diez millones, eso le cueste 20 a un club español, mientras que a uno de la Premier le supondría solo 15 y tanto en la Bundesliga como en Italia, al no estar contemplado gravamen sobre ello, no varíe de los diez convenidos entre las partes.

posturas más flexibles a fin de, si no favorecer, sí facilitar este tipo de operaciones aduciendo su importancia para las arcas públicas. Así, la postura seguida en el Reino Unido es más pragmática, pues se aplica un sistema, con el beneplácito de la autoridad fiscal británica, basado en el pago de la comisión al 50% por parte del jugador y del club. Por su parte, Italia ha tramitado una norma para que los clubes de fútbol se puedan deducir el 100% de la remuneración del agente y no haya nada que imputar al jugador. Igualmente, Francia y Portugal aplican una normativa semejante.

Cabe reseñar que los intermediarios más afectados por el nuevo criterio administrativo son los que tienen su domicilio fiscal en España. A los que facturan a través de sociedades, en virtud de la norma de operaciones vinculadas prevista en la normativa sobre ese impuesto, la Agencia Tributaria les está llegando a reclamar la diferencia entre lo pagado por el Impuesto sobre Sociedades al tipo de gravamen que corresponda en función de sus ingresos, del tramo que a su vez les corresponda en el IRPF.

Por otro lado, en el caso de las grandes estrellas deportivas, cuyo estatus les sitúa en una posición de fuerza en relación con su poder de negociación contractual, su salario se suele negociar en términos netos, por lo que traspasan la carga a los clubes. Ello ha provocado un encarecimiento de los costes y también un nuevo riesgo a tener en cuenta por estas entidades.

Finalmente, otro dato a tener en cuenta en todas estas operaciones es que, dadas las altas cifras que se manejan en los traspasos del mundo del fútbol, la fiscalidad de las comisiones supera en la mayoría de los casos la barrera que la legislación penal impone como límite

para la comisión del delito fiscal⁵⁷⁶, aunque en estos casos no se ha apreciado dolo.

En suma, como en otros aspectos relacionados con el mundo del fútbol, también en el caso de los agentes urge clarificar la situación, mediante un marco jurídico fiable que tenga en cuenta la especificidad del sector y ofrezca soluciones para la resolución de los conflictos que puedan surgir.

D. Algunas interpretaciones jurisprudenciales en relación con la función de los agentes de futbolistas⁵⁷⁷. Además de las resoluciones del Tribunal Supremo vistas al hacer referencia al concepto y normativa aplicable a los agentes de los deportistas, haremos alusión a la jurisprudencia más destacada que se ha dado en relación con dos aspectos concretos que hemos creído interesante recoger en estas líneas: por un lado, y con independencia del criterio estrictamente fiscal que mantiene la Hacienda Pública, el caso que se produce cuando un club encomienda a un agente la búsqueda de un jugador para reforzar su plantilla y el mismo acaba fichando a un futbolista representado por él; y, por otro, el conflicto de intereses y la cuestión de la indemnización por daño moral.

⁵⁷⁶ Para que el fraude fiscal se considere delito, la cantidad defraudada debe exceder de 120.000.€, además de existir dolo, ex artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

⁵⁷⁷ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2019: los importes satisfechos por el Club de fútbol a agentes y/o representantes de jugadores deben considerarse efectuados por cuenta de éstos, dado que los agentes prestan sus servicios a los deportistas, que se beneficiaron de ellos, y no al Club de fútbol, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA hasta 1 de abril de 2015 en que fue modificado.

Como se ha indicado, el supuesto práctico más frecuente que se produce en la dinámica de la relación triangular entre agente, deportista y club es el que se da cuando un intermediario mantiene un contrato de representación con un determinado futbolista y, a su vez, recibe un encargo de un club en el sentido de que le aconseje un jugador al que fichar. Pues bien, en este caso resulta harto frecuente que el club acabe contratando a un jugador representado por el propio agente y, como hemos visto, el agente tendría derecho a ser retribuido por ambas partes siempre que actúe con la debida transparencia, ya que pueden concurrir los dos contratos.

Así lo recoge la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 3 de junio de 2019 que sostiene dicha posición dual y compatibiliza la naturaleza contractual de los dos contratos, esto es, el de representación con el jugador y el de intermediación con el club, reforzando la idea de que son distintos y cumplen fines diferentes y, por supuesto, el agente tiene derecho a percibir sus emolumentos por el trabajo realizado a ambas partes.

El Fundamento Jurídico lo resume con el siguiente argumento: *"No podemos considerar tampoco que el hecho de que la demandante cobrara de los clubes (...), exima al demandado del pago de los honorarios al representante, puesto que las cantidades que la demandante cobró de los clubes respondieron a la relación contractual que mantuvo con ellos, lo que no excluye que también prestara los servicios al demandado. El hecho de que la labor de intermediación de la demandante beneficiara a ambos, clubes y jugador, no significa que no deba recibir lo contractualmente pactado de ambos, ya que los servicios se han prestado para cada uno de ellos".*

Por otro lado, en relación con la eventual existencia de conflicto de intereses cuando un mismo agente interviene por ambas partes, la Sentencia del Tribunal Supremo 9/2015, de 21 de enero⁵⁷⁸ puso fin al litigio que mantenían el jugador de fútbol profesional Iván Zubiaurre y su agente, como consecuencia de las acciones cruzadas entre ambas partes derivadas del frustrado traspaso de los derechos federativos del jugador entre la Real Sociedad y el Athletic Club de Bilbao en 2005. La resolución condenaba al ex agente del jugador a indemnizarle con una sustanciosa suma de dinero por su negligencia en el desarrollo de la gestión encomendada y dejó claro que los agentes solo tendrían derecho a cobrar sus honorarios *"si la gestión concreta que les es encomendada como mediadores en un contrato es efectiva efectiva: si la contratación no se debe a su labor de mediador, no podrían cobrar sus honorarios, aunque el contrato con el jugador fuera en exclusiva"*. El Tribunal Supremo también tuvo en cuenta el daño moral causado al futbolista, al estimar que lo ocurrido dañó tanto su carrera profesional como su imagen.

Pese a que los ejemplos citados solamente recogen dos de los muchos supuestos que pueden darse en las relaciones entre agente y jugador, la casuística es inmensa, en el sentido de que puede abarcar desde relaciones de carácter civil a otras enmarcadas en el ilícito penal.

V. Las ayudas de Estado a los clubes de fútbol

A. Introducción: antecedentes de las ayudas públicas al fútbol español. Como hemos comprobado en apartados anteriores, ha sido habitual en la práctica la permisividad con la que la Administración ha

⁵⁷⁸ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1ª, 259/2015, de 21 de enero (ECLI:ES:TS: 2015:259).

tratado al mundo del fútbol por considerarlo una actividad socioeconómica cuya relevancia parecía justificar cierta condescendencia.

Llevada a un terreno práctico, esa laxitud se ha traducido en medidas de apoyo concretas que se adoptaban desde la Administración en relación con los clubes, tales como los llamados "impuestos blandos", esto es, la tolerancia administrativa hacia las deudas fiscales de esas entidades. Esta tendencia comienza a cambiar como veremos al hablar de los listados de morosos con Hacienda, en los que aparecen numerosos clubes. Asimismo, los créditos laxos con entidades financieras controladas por el Estado en condiciones muy ventajosas que llegaban incluso a no reintegrarse. Y, finalmente, los precios administrativos flexibles, como el uso de instalaciones municipales basado en un acuerdo que permitiera ajustes *ex post* relativos al precio en el caso de que el club estuviera en problemas económicos⁵⁷⁹. Esa actitud paternalista por parte de los poderes públicos ha fomentado la actitud *Soft Budget Constraint* (SBC)⁵⁸⁰ de los dirigentes, acostumbrándoles al rescate permanente y flexibilizando su responsabilidad y rigor en la gestión, lo que ha derivado en los problemas por las ayudas, como otro de los riesgos que la gestión de los clubes debería evitar.

Pese a ello, la tradicional benevolencia con que desde la Administración pública se venía tratando al mundo del fútbol sufrió un

⁵⁷⁹ A este respecto, cabe recordar el caso del estadio municipal de La Romareda, propiedad del Excmo. Ayuntamiento de Zaragoza y cedido a Real Zaragoza, SAD en virtud de un convenio.

⁵⁸⁰ Cfr. J. KORNAI, "The Soft Budget Constraint, An Introductory Study to Volume IV of the Life's Work Series", *Kyklos*, Vol. 39, 1986, pág. 6. El economista húngaro defiende el llamado "modelo SBC", acrónimo de *Soft Budget Constraint*, "restricciones presupuestarias" en su traducción al castellano.

punto de inflexión con el estallido de la crisis económica mundial de finales de la primera década de los años dos mil. Al inicio de la recesión, los clubes españoles debían unos seiscientos millones de euros a Hacienda y más de treinta a la Seguridad Social⁵⁸¹ y los ciudadanos, que comenzaban a padecer en primera persona las duras medidas de austeridad y recorte del gasto público implantadas por el Gobierno para reducir la deuda pública, empezaron a reclamar un trato igualitario en cuanto a la exigencia del cumplimiento de sus obligaciones con un sector que, como decimos, hasta entonces parecía permanecer al margen del resto del tejido social.

No obstante, ese trato de favor no era nuevo⁵⁸², ya que los clubes, con la excusa de la utilización del fútbol como elemento de cohesión y, sobre todo, de distracción social, ya habían sido objeto de diferentes beneficios públicos, directos o indirectos, para paliar la situación cuasi endémica de endeudamiento que venía produciéndose en el sector desde la década de los setenta y que se agravó con la celebración de la Copa del Mundo en nuestro país en 1982.

De esta manera, un evento de tal magnitud que, en condiciones normales, debiera haber supuesto para España pingües beneficios tanto económicos como reputacionales, empeoró todavía más la situación financiera de los clubes, fundamentalmente por los créditos solicitados a entidades bancarias, en muchos casos públicas, para

⁵⁸¹ Cfr. B. VAN ROMPUY, "Plan to Relieve Spanish Football Club Tax Debts", *World Sports Law Report*, Vol. 10, Núm. 6, 2012, pág. 2. Disponible en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2146491 (último acceso: junio de 2019).

⁵⁸² Cfr. R. TEROL GÓMEZ, "Deporte y ayudas de Estado", *Revista Española de Derecho Europeo*, Núm. 52, 2014, págs. 49-88. Pág. 52.

acometer la reforma de sus estadios e instalaciones a fin de adaptarlos a las exigencias de FIFA.

Cuando los clubes se toparon con la realidad de no poder asumir dicha deuda, el problema pasó al plano político, ya que, como decimos, muchos eran deudores de entidades financieras públicas⁵⁸³, que se unían a las que mantenían con Hacienda y la Seguridad Social. Al objeto de obtener nuevas fuentes de ingresos, los clubes reclamaron un mayor porcentaje del llamado "dinero de las quinielas" que en ese momento era del 1%, justificado fundamentalmente en la cesión de los derechos de imagen que estas entidades hacían al Estado para que sus respectivos nombres aparecieran en los boletos de apuestas. Para los dirigentes de los clubes, sus ingresos por las quinielas eran injustos e insuficientes y pretendían negociar un reparto más equitativo. Los ingresos en concepto de quinielas constituían una suma cercana a los 50.000 millones de pesetas (300 millones de euros al cambio actual), de la que se nutrían el CSD, las Diputaciones Provinciales y las Comunidades Autónomas.

Si, como se ha indicado a lo largo de este trabajo, en la actualidad el fútbol supone una parte muy importante del PIB español, ya en los

⁵⁸³ Cfr. J.A. SIMÓN SANJURJO, "El Mundial de fútbol de 1982: escaparate de la nueva democracia española", *Materiales para la historia del deporte*, Núm. 10, 2012, pág. 97. Como recoge Juan Antonio Simón, "los créditos para los clubes propietarios de los terrenos de juego serían financiados por el Banco de Crédito de la Construcción, mientras que los estadios de propiedad municipal tendrán en el Banco de Crédito Local la entidad encargada de prestarles el dinero necesario", todo ello con un plazo de devolución de un máximo de once años y un interés anual del once por ciento. Además, en 1980, el Gobierno de UCD aprobaría la concesión de una línea de crédito de 5.100 millones de pesetas para la remodelación de los estadios en los que se disputaría la competición.

años ochenta se erigía como pieza angular del sistema económico-deportivo patrio.

Empero, la Administración se mostró reacia a aceptar las demandas de los clubes, alegando la mala gestión que hacían de sus activos y argumentando que de producirse un aumento de la dotación, lejos de solucionarse el problema de la deuda, se agravaría. Lo que subyacía era la preocupación por profesionalizar el gobierno de estas entidades que, por aquel entonces, todavía no habían adoptado una forma jurídica mercantil, y acercarlas al ideal del control económico, así como exigir responsabilidades a sus directivos.

A nivel organizativo, el monopolio del fútbol pertenecía a la RFEF, ya que hasta 1984 no se creó la Liga de Fútbol Profesional (LFP). Hasta entonces el balompié profesional estaba representado por el Comité de Fútbol Profesional de la RFEF, que fue quien propuso aumentar al 5% los ingresos por quinielas para los clubes y, además, obtener créditos blandos para, de esa forma, saldar las deudas, proponiendo como contraprestación someterse a un control económico estricto por parte de la RFEF. Sin embargo, el Gobierno rechazó esta propuesta bajo el argumento de que si se incrementaba la dotación a los clubes, también lo haría la deuda.

Ante ello, la recién creada LFP inició una confrontación abierta con la Administración en la temporada 1984/85, cuya estrategia se basaba en mantener secreto el calendario de la competición, con el perjuicio que ello implicaba para la quiniela.

Por su parte, el CSD aspiraba a que los clubes presentasen auditorías individuales y planes de viabilidad supervisados por la LFP, pero ésta se negó a dar datos individuales y propuso un balance integrado, junto a un plan de reforma del funcionamiento que, por otra parte,

resultaba algo tibio en otro de los aspectos críticos, la responsabilidad de los directivos en la gestión, al no incluir avales ni sanciones, aunque imponía un control presupuestario y la posibilidad de descensos de los clubes incumplidores.

Finalmente, en 1985 se firmó el acuerdo entre la LFP y el CSD, en virtud del cual los clubes percibirían el 3,5% de los ingresos por quinielas, del que el 2,5% lo gestionaba la LFP para hacerse cargo de las deudas de los clubes anteriores a 1985 y pagar directamente a los acreedores⁵⁸⁴. Además, los clubes estarían obligados a presentar ante la Liga presupuestos anuales e informes de ejecución que no podían ser deficitarios.

Pronto se comprobó que el acuerdo no había funcionado, como tampoco se fijaron mecanismos efectivos de control respecto del uso que se hacía de esa subvención encubierta que la Administración había concedido al fútbol, y la deuda de los clubes siguió in crescendo.

Tras un cambio en el CSD, se impulsó la redacción de una nueva ley para el deporte que diese respuesta tanto a la organización federativa como a la situación de endeudamiento de los clubes, separando el deporte profesional del amateur y, por tanto, a la LFP de la RFEF, lo que allanaba el camino para un segundo plan de saneamiento⁵⁸⁵ que se firmó en enero de 1991 e implicaba que la LFP recibiría el 7,5% de

⁵⁸⁴ Las deudas eran transferidas a la LFP, lo que liberaba a los clubes y aumentaba su liquidez, lo que les animó a acometer nuevos fichajes y aumentar sus deudas.

⁵⁸⁵ Cfr. B. VAN ROMPUY, "Plan to...", cit, pág. 3. El autor incide en que las nuevas SAD se liberaron de las antiguas deudas tributarias pasándolas a la LFP y, a su vez, en su condición de sociedades mercantiles obtuvieron una inyección de capital en el mercado con la que afrontaron parte de sus deudas, aunque la espiral de sobreinversión continuó y nuevamente acumularon otras nuevas.

los ingresos de las quinielas con el que pagaría la deuda pública de los clubes de manera escalonada.

El borrador de la nueva Ley establecía que todos los clubes profesionales debían convertirse en una nueva figura jurídica creada a tal efecto, las SAD. El argumento que ofreció el legislador para implantar este modelo mercantil era que obligaría a los clubes a la llevanza de una gestión prudente y transparente, lo que no se confirmó en la realidad. Como dato relacionado con la responsabilidad social, la idea primigenia de que los socios se convertirían en accionistas manteniendo así el arraigo comunitario y el control social de los clubes se mostró como una quimera que nunca se haría realidad, ante los procesos de concentración accionarial que marcaron el paso a SAD. De esta forma, los antiguos socios pasaron a ser simples abonados y clientes, poniendo fin a un modelo centenario y dando paso al sistema del fútbol como negocio que se estaba imponiendo en toda Europa.

La mayoría de clubes se opusieron a las sociedades anónimas, aunque no de forma unánime. El problema estribaba en que entre los opositores figuraban dos de las entidades más poderosas, el Barcelona y el Real Madrid, lo que hacía difícil el acuerdo, aunque finalmente, siguiendo criterios estrictamente económicos, se permitió que los clubes que habían mostrado un patrimonio neto positivo en los últimos cinco años, no se viesen obligados a la conversión y siguiesen como asociaciones privadas. En ese momento, solamente cuatro clubes cumplían esa exigencia legal, Athletic Club de Bilbao, Fútbol Club Barcelona, Real Madrid Club de Fútbol y Club Atlético Osasuna de Pamplona, que, como decimos, no se vieron obligados a adoptar aquella forma y todavía hoy mantienen su vestidura jurídica tradicional. Como veremos a continuación, esa falta de unidad en la forma jurídica, relacionada con las consecuencias fiscales que ello

implica, ha sido considerada como uno de los motivos que han originado el problema de las ayudas de Estado en relación con los clubes de fútbol españoles.

A partir de entonces, los clubes, con las excepciones consabidas, pasaron a actuar como SAD y, aunque este cambio debió haber garantizado la estabilidad financiera del fútbol profesional siendo la LFP la encargada de mantener la disciplina, las nuevas SAD, el endeudamiento siguió creciendo, favorecido por los nuevos ingresos de las televisiones y los patrocinios públicos.

La llegada de la crisis de finales de la primera década de los años dos mil, destapó todas las carencias del sistema, entre ellas, como decimos, el trato de favor que los poderes públicos habían concedido a los clubes. Ello provocó que desde Europa se cuestionase el modelo español⁵⁸⁶, ya que no se entendía cómo un país que se encontraba al borde del rescate, podía seguir permitiendo que sus equipos de fútbol mantuvieran una deuda pública que, lejos de reducirse, aumentaba⁵⁸⁷, lo que se consideraba como ayudas de Estado que

⁵⁸⁶ Cfr. A. QUIROGA FERNÁNDEZ DE SOTO, "Narratives of Success and Portraits of Misery: Football, National Identities and Economic Crisis in Spain (2008-2012)", *Romance Quarterly*, Vol. 64, Núm. 3, 2017, págs. 128-130. El Dr. Alejandro Quiroga hace hincapié en la propagación desde instancias públicas y los medios de comunicación de una "narrativa de éxito nacional" aprovechando el victorioso período 2008-2012, en el que la Selección española de fútbol ganó dos Eurocopas y un Mundial. Dicha narrativa mostraba esas victorias como un mecanismo de compensación ante la realidad de la grave situación financiera del país. Sin embargo, en los medios de comunicación europeos ese retrato benigno se transformó gradualmente en una opinión negativa, llegando a resucitar estereotipos despectivos hacia los españoles, calificándolos de "vagos" y "ladrones de fondos de la Unión Europea".

⁵⁸⁷ El tabloide alemán Bild, por ejemplo, publicó un titular preguntándose cuánto tiempo más el contribuyente alemán estaría obligado a subsidiar los astronómicos

distorsionaban la leal competencia del fútbol continental. La situación se agravó cuando el Gobierno llegó a plantear un plan de rescate fiscal para el fútbol⁵⁸⁸ que incluía la condonación de la deuda fiscal y de Seguridad Social, aunque finalmente el mismo se retiró⁵⁸⁹.

En abril de 2012, el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, el CSD y la LNFP firmaron un protocolo al objeto de controlar y reducir las deudas tributarias de los clubes, de forma que estos deberían destinar el 35% de sus ingresos por las ventas de derechos audiovisuales como garantía de sus obligaciones fiscales y de Seguridad Social. Aun con todo, persistieron las dudas acerca de que el acuerdo contribuyera al cumplimiento efectivo de las obligaciones fiscales del fútbol español y no encubriera ayudas públicas, por las facilidades de pago que se otorgaban. El propio Gobierno negó este extremo, argumentando que también en otros sectores era común aplazar los pagos a Hacienda cuando se atravesaban dificultades económicas con arreglo al régimen previsto en la Ley General Tributaria. La medida gubernativa se complementó con el Reglamento de Control Económico impuesto por LaLiga y el *fair play* financiero de UEFA, como ya hemos visto al hablar de las medidas de responsabilidad social implementadas por los diferentes organismos rectores del fútbol.

Las causas de la actitud tolerante de los poderes públicos con unas entidades que, en muchos casos, estaban gobernadas de manera opaca y deficiente, podrían explicarse aduciendo una cierta

salarios de Lionel Messi y Cristiano Ronaldo, estrellas de Barcelona y Real Madrid, respectivamente.

⁵⁸⁸https://cincodias.elpais.com/cincodias/2012/04/25/empresas/1335361181_850215.html

⁵⁸⁹ Cfr. B. VAN ROMPUY, "Plan to...", cit., pág. 2.

racionalidad administrativa⁵⁹⁰, además de la salvaguarda del posible impacto negativo que un no rescate y el consiguiente peligro de desaparición de un club podría generar, en forma de extinción de empleos, infrutilización de instalaciones públicas o pérdida de intangibles identitarios.

Como se ha indicado en la introducción de este capítulo, la conducta administrativa en el pasado creó lo que se dio en llamar "mentalidad SBC"⁵⁹¹ entre los clubes españoles, ya que la idea de un rescate permanente ante la irrupción de posibles dificultades el rescate público habría pasado a formar parte de su propia identidad. Ello fomentó asimismo la actuación irresponsable de los dirigentes⁵⁹². Desafortunadamente, este proceso se convirtió en un axioma repetido con demasiada frecuencia, llegando incluso a perpetuarse sistemáticamente. Además, tenía repercusión en términos fiscales, ya que la sensación era que los propios contribuyentes se erigían en

⁵⁹⁰ Cfr. E.S. MASKIN, "Theories of the Soft Budget-Constraint", *Japan and the World Economy*, Vol. 8, 1996, págs. 125-133. Para Maskin, abocar a los clubes a la desaparición mediante la aplicación estricta de la normativa significaba tener que cancelar una parte sustancial de la deuda tributaria y de Seguridad Social que aquéllos habían acumulado, lo que no interesaba al Estado.

⁵⁹¹ Cfr. J. KORNAI, E. MASKIN Y G. ROLAND, "Understanding the Soft Budget Constraint", *Journal of Economic Literature*, Vol, 41, 2003, págs. 1105-1106. Además de los motivos generales que resaltan diferentes aspectos del compromiso del Estado, los autores también exploran otros más específicos, como los de tipo identitario.

⁵⁹² Cfr. J. KORNAI, "The Soft...", cit. págs.. 10-12. El autor demostró formalmente la correlación directa entre la concesión de ayudas públicas y la irresponsabilidad de los gestores, ya que, tan pronto como se introducía la posibilidad de rescate, se inducía a los dirigentes a adoptar mayores riesgos en sus decisiones de inversión, lo que denotaba una ausencia de ética y moral en su comportamiento, rayando en la negligencia. Como la continuación de las operaciones no está en juego, los responsables de la toma de decisiones, en lugar de ocuparse de la producción y mejorar la competitividad, se concentran en ganarse el favor de los benefactores.

rescatadores de los clubes quebrados a causa de la mala praxis de sus dirigentes. Como hemos indicado, este sistema se toleró hasta que la recesión castigó directamente a los ciudadanos, ya que fue entonces cuando éstos comenzaron a exigir un mismo trato para todos los contribuyentes, con independencia de que fueran personas físicas o jurídicas y del sector al que pertenecieran. Además, desde la Unión Europea se calificó a estas prácticas como lesivas para la competencia, de forma que se debatió su legalidad, lo que pasamos a analizar.

B. Concepto y problemas que se pueden plantear. Visto lo anterior, y habiendo situado los antecedentes del problema, así como las posibles soluciones que en diferentes momentos se dieron para atajar la mala situación económica del fútbol español, provocada fundamentalmente por una gestión deficiente auspiciada a su vez por la laxitud administrativa hacia el sector, y tras las críticas que se recibieron desde varios países europeos, pasaremos a analizar las llamadas ayudas de Estado desde la perspectiva del Derecho de la Unión, como un posible riesgo de carácter fiscal que debe prevenirse desde los respectivos departamentos de cumplimiento de los clubes.

1. El Derecho de la Unión Europea y el deporte, en especial el fútbol. Desde la Unión Europea ha existido gran interés por el deporte, especialmente por el fútbol, debido a la función socioeconómica que desempeña. Dentro de él, a fin de salvaguardar los principios rectores del Derecho continental, las instituciones comunitarias han abordado diferentes aspectos de especial relevancia, entre los que figuran en lugar destacado las llamadas ayudas de Estado⁵⁹³.

⁵⁹³ Cfr. R. FRAILE FERNÁNDEZ Y P. CHICO DE LA CÁMARA, "Los expedientes abiertos por la Comisión Europea por presuntas ayudas de estado en el fútbol profesional español

Ya en 2007, el Parlamento Europeo adoptó una Resolución sobre el futuro del fútbol profesional en Europa, en la que concluía que los rasgos específicos de este deporte no justificaban una exención de las normas de la competencia y solicitaba de la Comisión que adoptara una serie de directrices en la materia, lo que hizo en el documento de trabajo que presentó junto al Libro Blanco sobre el Deporte.

Sin embargo, no fue hasta 2013, fecha coincidente en el tiempo con la crisis económica que hizo cambiar las prioridades de los ciudadanos, cuando el órgano ejecutivo de la Unión anunció la incoación del procedimiento formal de investigación, previsto en el artículo 108,2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁵⁹⁴ (TFUE) en relación con las presuntas ayudas de Estado percibidas por equipos españoles. Para ello, fue también decisiva la declaración conjunta que en marzo de 2012 realizaron los por entonces Comisario europeo de Competencia, Joaquín Almunia, y el presidente de UEFA, Michel Platini, en la que manifestaron que el control de las ayudas públicas al fútbol profesional y las normas sobre *fair play* financiero perseguían objetivos similares, al objeto de preservar la competencia

y su compatibilidad con el Tratado Fundacional de la Unión Europea". *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 49, 2015, págs. 72-73.

⁵⁹⁴ El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es uno de los cuatro documentos que configuran la constitución material de la Unión Europea, junto con el Tratado de la Unión Europea, el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. El TFUE es, junto al Tratado Euratom, el más antiguo de los que fundamentan jurídicamente la actual Unión. Fue firmado en Roma en 1957 como Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, desde entonces, ha sobrevivido con diversas reformas y distintas denominaciones: hasta 1992, Tratado CEE; y de 1992 hasta 2009, Tratado constitutivo de la Comunidad Europea; finalmente, desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa hasta nuestros días, la actual.

leal entre los clubes⁵⁹⁵ y no beneficiar mediante ayudas públicas a entidades en dificultades financieras.

2. Concepto de ayudas de Estado. Para una mejor comprensión del contenido a exponer, haremos en primer lugar breve referencia al concepto de ayudas de Estado.

En este sentido, los artículos 107 a 109 TFUE – antiguos artículos 87 a 89 del Tratado de la Comunidad Europea –, enmarcados en el Título VII sobre “Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones”, Capítulo Primero “Normas sobre competencia”, Sección Segunda, tratan de las ayudas otorgadas por los Estados.

El artículo 107,1 TFUE recoge los elementos de las ayudas de Estado, que han sido interpretados en detalle por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al disponer que: *“Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*.

Antes de entrar en el análisis de los requisitos exigidos para la consideración de las ayudas de Estado, cuyo control corresponde a la Comisión ex artículo 108 TFUE, cabe indicar que el precepto citado declara, a priori, dichas ayudas como incompatibles con el mercado

⁵⁹⁵ Cfr. L. BERENQUER FUSTER Y N. ARENAS MONTAÑANA, “Cuestiones actuales sobre las ayudas de Estado a los clubes de fútbol. Propuestas de solución jurídica a algunos supuestos controvertidos”, *Anuario de la Competencia*, Núm. 1, 2013, págs. 203-204.

interior, siempre que favorezcan a empresas de modo selectivo. El Derecho de la Unión utiliza el concepto de empresa en un sentido amplio, como entidad que ejerce una actividad económica en el mercado interior y, en él estarían lógicamente incluidos los clubes de fútbol, lo que encaja claramente con la hipótesis que venimos manteniendo a lo largo de este trabajo, en el sentido de considerar al balompié como una industria *strictu sensu* capaz de generar recursos y lucrarse por sí misma, por lo que quedaría bajo el foco de la normativa de competencia e indiscutiblemente de las reglas sobre ayudas de Estado.

Como decimos, fundamentalmente las condiciones para considerar las ayudas de Estado establecidas por la jurisprudencia comunitaria⁵⁹⁶ son cuatro⁵⁹⁷:

- En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales⁵⁹⁸, requisito que, a su vez, se compone de dos elementos, como son la imputabilidad de la medida al Estado y la ventaja conferida directa o indirectamente mediante fondos estatales. Cualquier recurso financiero de carácter económico que se genera, obtiene u origina en la producción o prestación de bienes y servicios por parte del Estado o cualquier entidad pública, se considera un recurso estatal y en dicho marco encajan los impuestos. En ese

⁵⁹⁶ Por todas, Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 15 de noviembre de 2018 (ECLI:EU:T:2018:781), que define qué debe entenderse por ayuda de Estado.

⁵⁹⁷ Cfr. R. TEROL GÓMEZ, "Deporte y...", cit., págs. 57-59.

⁵⁹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de mayo de 2019, *Achema and Others*, C-706/17 (ECLI:EU:C:2019:407): sobre el concepto de ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, en relación con el de ventaja selectiva.

sentido, para que se configure un auxilio estatal, se requiere una reducción de los ingresos públicos o del patrimonio de la Administración con motivo de un subsidio particular otorgado por fuera de la lógica del mercado⁵⁹⁹. Aunque se trata de una práctica cada vez menos frecuente, las transferencias de recursos públicos se realizaban por parte de los poderes autonómicos o locales para cubrir así las expectativas de la ciudadanía, por considerar al club en cuestión como una entidad social y culturalmente ligada a la misma.

- Además, la ayuda debe conferir una ventaja competitiva a su beneficiario⁶⁰⁰. La involucración de los poderes públicos en la financiación de un club de fútbol profesional sólo crea una ventaja económica en la medida en que no haya una contraprestación por parte de éste.
- En tercer lugar, la ventaja económica debe ser selectiva⁶⁰¹, en el sentido de favorecer “a determinadas empresas o producciones”. Este requisito de selectividad es considerado en la práctica como autónomo del de ventaja económica y corresponde a la Comisión acreditar la existencia de la misma, recayendo sobre ella la carga probatoria. Dicha ventaja selectiva puede aparecer en aspectos tales como la financiación de infraestructuras deportivas, ya que la discrecionalidad administrativa puede beneficiar de manera indirecta la

⁵⁹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun*, apartado 18 (ECLI:EU:C:1993:97).

⁶⁰⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de julio de 2003, *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Rec. P. I-7747, apartado 84 (ECLI:EU:C:2003:415).

⁶⁰¹ Sentencia Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 1996, *SFEI y otros*, C-39/94, Rec. P. I-3547, apartado 60 (ECLI:EU:C:1996:285).

contratación de activos de jugadores por encima de la pugna que mantengan con otros clubes que deban destinar parte de su presupuesto al mantenimiento o construcción de dichas instalaciones, lo que genera un desajuste competitivo en el mercado.

- Finalmente, dicha intervención debe afectar a los intercambios entre los Estados miembros, esto es, debe falsear o amenazar la competencia lícita que debe existir en el seno de la Unión, si bien esta circunstancia se presume cuando concurren las demás.

Además de estos requisitos básicos, se ha significado como parámetro que la intervención no presentará el carácter de ayuda estatal si, en parecidas circunstancias, un inversor privado que opere en condiciones normales de mercado, hubiera efectuado aportaciones de capital similares⁶⁰².

Por otro lado, no todas las ayudas están prohibidas, ya que los apartados 2 y 3 del artículo 107 TFUE establecen una serie de supuestos en que las mismas son compatibles con el mercado interior, tales como las que tengan un carácter social, las destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales u otros acontecimientos de carácter excepcional o las destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo.

En suma, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece una noción de ayuda de Estado de carácter general, es decir, sin efectuar

⁶⁰² Sentencia del Tribunal Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, Rec. P. I-959, apartado 29 (ECLI:EU:C:1990:125).

diferenciación alguna relacionada con el sector de actividad de que se trate, lo que incluye al fútbol. Ello influirá en la Comisión, que no dispone de un margen de discrecionalidad para interpretar la calificación de una medida como tal. En consecuencia, la aplicación de la definición de ayuda de Estado en el ámbito del fútbol no debería variar de la que se efectúe en otros sectores.

Para una mayor eficiencia, en julio de 2018 la Comisión Europea adoptó un nuevo código de buenas prácticas para los procedimientos de control de las ayudas estatales (2018/C 253/05)⁶⁰³, que proporciona orientaciones al ejecutivo comunitario, a los Estados miembros y al resto de partes interesadas sobre los procedimientos en esa materia.

3. Taxonomía de los procedimientos relativos a ayudas de Estado en relación con los clubes del fútbol español. Visto lo anterior, analizaremos a continuación las investigaciones y los distintos procedimientos iniciados en 2013 por la Comisión Europea en relación con la concesión de supuestas ayudas por parte de los poderes públicos a los clubes del fútbol español.

Para una mejor comprensión y estructura, haremos un estudio separado de las mismas, categorizándolas como sigue: los posibles beneficios fiscales derivados de la no conversión en SAD de algunos clubes; el supuesto trato de favor urbanístico recibido por el Real Madrid; y, finalmente, la transferencia de fondos proveniente de los avales otorgados por el Instituto Valenciano de Finanzas a favor de tres clubes levantinos, lo que les habría permitido obtener préstamos en condiciones favorables sin haber abonado la remuneración adecuada por dichas garantías.

⁶⁰³

[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XC0719\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XC0719(01)&from=ES)

a) Los beneficios fiscales: clubes vs. SAD (SA. 29769). La primera de las investigaciones abiertas por la Comisión Europea se relacionaba directamente con la dicotomía existente en España en relación con la forma jurídica de los equipos de fútbol.

El *quid* de la cuestión se situaba en la sistemática que la Ley del Deporte de 1990 había impuesto respecto del deporte profesional, ya que, como hemos visto, a partir de su entrada en vigor coexistieron clubes tradicionales con un régimen asociativo con las SAD, entidades mercantiles a todos los efectos. Ello tenía relevancia desde un punto de vista fiscal, ya que los clubes no convertidos tributaban por sus ingresos comerciales al tipo reducido del 25%, en lugar de hacerlo, como el resto de SAD, al tipo general del 30%, conforme a lo que establecía la por entonces vigente normativa sobre el Impuesto de Sociedades, hoy derogada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. Algunos autores cuestionaron que los clubes no convertidos obtuvieran ventaja fiscal alguna por esta razón, habida cuenta que por su condición asociativa, y no mercantil, efectivamente su tributación era diferente, aunque en algún caso, resultaba incluso más gravosa⁶⁰⁴.

Por ello, la Comisión inició un expediente para investigar si los clubes exentos de conversión en sociedad anónima podrían haber obtenido ventajas fiscales por ese motivo. En julio de 2016, el ejecutivo comunitario determinó que España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades en favor de las cuatro entidades que seguían siendo clubes, por lo

⁶⁰⁴ Cfr. J.F. GARCÍA DE PABLOS, "Las presuntas ayudas de Estado al fútbol español", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 43, 2014, pág. 158.

que ordenó que lo suprimiera y recuperase con carácter inmediato el importe de la ayuda otorgada.

Pues bien, tras los trámites y alegaciones correspondientes, interviniendo, además de los clubes afectados, la LFP, la Diputación Foral de Vizcaya - competente en materia fiscal en lo atinente al Athletic de Bilbao - y el Gobierno de España, la Comisión adoptó en julio de 2016 una resolución en la que consideraba que las ayudas percibidas por los equipos citados en el período comprendido entre 1990 y 2015 eran incompatibles con el mercado interior, por lo que debían ser recuperadas por las autoridades públicas. Para llegar a dicha conclusión, la Comisión se basó en el criterio de selectividad de la medida, utilizando el procedimiento del análisis tipo test en tres fases, y consideró que no existía justificación técnica ni legislativa respecto de la diferencia del trato fiscal otorgado a dichas entidades, con el fin de evitar lo que se dio en llamar "competencia fiscal perniciosa"⁶⁰⁵.

El Fútbol Club Barcelona (Asunto T-865/16) y el Athletic Club (Asunto T-679/16) recurrieron la Decisión ante el Tribunal General de la Unión Europea (en adelante, TGUE) que, recordemos, era la primera instancia comunitaria, aportando además el Real Madrid pruebas que demostraban que el régimen fiscal de los clubes sin ánimo de lucro era más desfavorable que el de las SAD, pues éstas podían obtener

⁶⁰⁵ A.B. CAMPUZANO LAGUILLO Y C. CALDERÓN PATIER, "Las ayudas de Estado y la competencia fiscal", *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, Núm. 1, 2016, págs. 56-57. Las autoras ponen de relevancia el hecho de que, "a pesar que la Unión Europea no posee competencia exclusiva ni concurrente en materia de fiscalidad directa, el TFUE pone en sus manos un poderoso mecanismo de control de la fiscalidad de los Estados miembros: las ayudas de Estado", para limitar la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros.

una deducción fiscal mayor por la reinversión de beneficios extraordinarios.

El 26 de febrero de 2019⁶⁰⁶, el TGUE anuló la Decisión de Recuperación de julio de 2016 que consideraba que Real Madrid, Barcelona, Athletic Club y Osasuna se habían beneficiado de una ayuda de Estado prohibida en forma de régimen fiscal más ventajoso. En contra del parecer de esta última, que se basó en las cifras de un estudio aportadas por el propio Gobierno español para señalar que, en la mayoría de los ejercicios, los clubes que tributaban como entidades sin ánimo de lucro lo hacían por debajo de las SAD, el TGUE señaló que esas cifras eran datos agregados y sólo abarcaban cuatro ejercicios, periodo muy limitado comparado con los quince años objeto de los hechos. Asimismo, el TGUE recordó que el examen de un régimen de ayudas debía incluir el análisis de todas las consecuencias, tanto favorables como desfavorables, para los posibles beneficiarios, cosa que no hizo la Comisión, que obvió datos que ponían de manifiesto la especificidad del sector. Al actuar así, la Comisión no comprobó si durante los años correspondientes al período 1995 y 2015, el tipo de gravamen aplicado a los cuatro clubes fue o no más beneficioso, por lo que incumplió su deber de llevar a cabo un análisis completo e imparcial de todos los elementos pertinentes y no tuvo en cuenta todas las consecuencias acumulativas de la intervención estatal examinada ni, por tanto, los efectos reales de tal intervención. Por ello, el TGUE concluyó que el ejecutivo europeo cometió un error manifiesto en cuanto a la existencia de una supuesta ventaja y no acreditó suficientemente con arreglo a Derecho el carácter ventajoso de la misma.

⁶⁰⁶ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 26 de febrero de 2019 (ECLI:EU:T:2019:113).

En julio de 2019, la Comisión Europea recurrió en casación dicha Sentencia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al entender que el TGUE cometió un error de Derecho en la interpretación del artículo 107,1 TFUE, solicitando la anulación de la misma y la devolución del asunto al Tribunal de primera instancia. En particular, la Comisión arguyó que el órgano de primera instancia erró en la interpretación de la noción de ventaja de las ayudas de Estado y en el deber de apreciación de la existencia de dicha ventaja por parte de la institución recurrente. Este único motivo de casación se puede dividir en dos partes, que derivan en el error de Derecho identificado a juicio de la Comisión:

- En primer lugar, la Comisión consideró que el TGUE erraba al concluir que el examen para determinar si un régimen fiscal particular otorga una ventaja a sus beneficiarios requiere analizar, no sólo los criterios inherentes del régimen examinado que tienen la capacidad de situar a los beneficiarios en una posición más favorable en comparación con otros sujetos al régimen general, sino también los elementos desfavorables producidos por circunstancias exteriores al régimen y variables en cada ejercicio fiscal.
- En segundo lugar, la Comisión entendía que el TGUE interpretó erróneamente su obligación de diligencia en el marco del examen de la existencia de un régimen de ayudas, cometiendo así un error de Derecho respecto a la carga de la prueba que tiene el ejecutivo comunitario para demostrar la existencia de una ventaja en este caso.

El recurso está pendiente de resolución en el momento de escribirse estas líneas.

En todo caso, más allá del tema suscitado en cuanto a las ayudas de Estado, parece claro que urge una revisión del modelo estructural de los clubes profesionales españoles⁶⁰⁷.

b) Las ayudas urbanísticas: el caso del Real Madrid Club de Fútbol (SA. 33754). Cesión de terrenos y permutas. Uno de los casos más mediáticos, por la trascendencia del club implicado, fue el del presunto trato de favor recibido por el Real Madrid en relación con la reordenación urbanística de algunos terrenos propiedad del club. Por este motivo, la Comisión abrió expediente registrado como SA 33754.

Ya anteriormente, en concreto en 2002, la entidad merengue fue centro de atención en el Parlamento Europeo, ya que el Comisario de Competencia hubo de contestar determinadas preguntas relacionadas con la recalificación urbanística que se había llevado a cabo en unos terrenos propiedad del club, aunque finalmente se determinó que la nueva calificación no encubría transferencia de recursos públicos ni confería ventaja alguna al equipo blanco⁶⁰⁸.

El asunto SA. 33754 trae causa de unos hechos que se remontan a 1991, cuando el club y el Ayuntamiento de Madrid firmaron un convenio relativo a la remodelación del estadio Santiago Bernabéu, seguido de otro más que incluía una permuta de suelo, que fue rubricado en 1996, y un tercero suscrito en 1998 para proceder a su

⁶⁰⁷ Cfr. E. MORENO SERRANO, "Ayudas públicas y fútbol profesional. A propósito de unos expedientes", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 43, 2014, pág. 291.

⁶⁰⁸ Cfr. R. MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, El sorprendente mundo del fútbol y el Derecho. A propósito de algunas operaciones urbanístico-deportivas, *Revista de Administración Pública*, Núm. 188, mayo-agosto, 2012, págs. 147-188. págs. 172-173.

ejecución. El convenio estipulaba que el Real Madrid cedería al Consistorio determinados terrenos y, en contrapartida, recibiría otros situados en la zona de Las Tablas, por un importe equivalente a las obligaciones que había contraído con el club.

En julio de 2011, el club y el Ayuntamiento suscribieron un acuerdo en el que reconocían la imposibilidad jurídica de ceder los terrenos de Las Tablas al Real Madrid, por lo que se sustituyó por otras parcelas, más una retribución económica, lo que compensó deudas mutuas entre ambos y, además, implicaba la modificación parcial del Plan de Ordenación Urbana de la capital.

Este pacto provocó que la Comisión Europea fuera informada de presuntas irregularidades por el otorgamiento de ayudas de Estado a la entidad blanca y, en diciembre de 2013 inició una investigación al respecto. Tras estudiar el tema, el órgano ejecutivo comunitario consideró que el Real Madrid había obtenido una ventaja por el hecho de que la Administración local valoró terrenos por una cantidad muy superior a su precio real de mercado, sin haber realizado, además, licitación ni tasación independiente alguna, como era preceptivo. Por todo ello, la Decisión de la Comisión (UE) 2016/2393, de 4 de julio, concluyó que se había concedido ilegalmente ayuda estatal al Real Madrid, infringiendo el artículo 108,3 TFUE y, en consecuencia, el Estado español debía recuperarla. Este precepto determina: *"La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva"*.

El equipo capitalino recurrió la Decisión de la Comisión en fecha 14 de noviembre de 2016 ante el TGUE, fundamentalmente por considerar que la tasación de los terrenos había sido objetiva.

En mayo de 2019⁶⁰⁹, el TGUE estimó el recurso interpuesto por los servicios jurídicos del Real Madrid, en el sentido de considerar que la Comisión no probó adecuadamente las supuestas ayudas de Estado ilegales al club ni tuvo en cuenta todos los elementos de la operación y su contexto, tal y como exige la jurisprudencia comunitaria, con el fin de demostrar, no sólo la cuestión de la evaluación del importe de la ayuda, sino también la existencia misma de una ventaja derivada de la medida en cuestión considerada a la luz de todas las circunstancias concurrentes. Esta resolución, no obstante, ha sido objeto de recurso en casación ante el TJUE, máxima instancia judicial de la Unión Europea y, en la fecha en la que se escribe este documento, está pendiente de resolver.

c) Avales y préstamos: las presuntas ayudas en favor de clubes de fútbol de la Comunidad Autónoma valenciana (SA. 36387). El tercero de los procedimientos se incoó por la Comisión el 18 de diciembre de 2013 e iba referido a las presuntas ayudas que tres SAD valencianas, el Valencia Club de Fútbol, el Hércules de Alicante Club de Fútbol y el Elche Club de Fútbol. En concreto, la investigación se inició debido a los avales que sus respectivas Fundaciones habían recibido por parte del Instituto Valenciano de Finanzas al objeto de financiar unos préstamos que las mismas

⁶⁰⁹ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 22 de mayo de 2019 (ECLI:EU:T:2019:346).

solicitaron para adquirir acciones de las SAD, en aquel momento inmersas en procesos de ampliación de capital⁶¹⁰.

En síntesis, la Comisión entendió que un operador racional no habría concedido los avales mencionados, habida cuenta de la difícil situación financiera por la que atravesaban los tres equipos cuando se concedieron los mismos, ya que, pese a haberse otorgado a las Fundaciones y no directamente a los clubes, aquéllas no eran más que elementos instrumentales de los mismos. Por ello, se consideró que dichas garantías conferían una ventaja económica, concurriendo igualmente el resto de requisitos del artículo 107,1 TFUE. Además, el hecho de que los avales se otorgasen por el Instituto Valenciano de Finanzas no les privaba de su carácter de recursos estatales en el sentido del precepto mencionado ya que, según la jurisprudencia europea, las ayudas podían otorgarse no sólo por parte de los Estados o Administraciones Públicas estrictamente, sino también por sus organismos públicos o privados.

En su Decisión de 4 de julio de 2016, la Comisión consideró que los avales mencionados constituían ayudas estatales concedidas de manera ilegal por el Reino de España infringiendo el artículo 108,3,

⁶¹⁰ En concreto, el Instituto Valenciano de Finanzas otorgó en 2009 un aval para un préstamo bancario de 75 millones de euros concedido por la por entonces Bancaja, hoy Bankia, a la Fundación del Valencia, socia mayoritaria de dicho club. Este aval se incrementó en 6 millones más en 2010 y en 5 millones en 2013. En relación con el Hércules y el Elche, el Instituto público otorgó avales para sendos préstamos bancarios, uno de 18 millones concedido por Caja de Ahorros del Mediterráneo, actualmente Banco Sabadell, a la Fundación del Hércules, y otro para dos préstamos bancarios por un total de 14 millones de euros concedidos por la Caja de Ahorros del Mediterráneo - 9 millones - y por el Banco de Valencia - 5 millones -, a la Fundación Elche Club de Fútbol.

TFUE y que eran incompatibles con el mercado interior, por lo que debían devolverse.

En noviembre de 2016, el Hércules de Alicante interpuso recurso contra la citada Decisión, en el que ponía en duda que el aval otorgado a su Fundación pudiera ser considerado como una ayuda de Estado y reclamaba la nulidad de aquélla.

En marzo de 2019, el TGUE⁶¹¹ estimó el recurso del club alicantino y falló anulando la Decisión de la Comisión en lo referente al Hércules. Para ello, el TGUE se basó, entre otros argumentos, en que la resolución de la Comisión carecía de motivación suficiente, es decir, que el Tribunal ni siquiera entró a valorar si se trataba o no de una ayuda, sino que simplemente estimó el recurso del Hércules al apreciar falta de motivación en la Decisión de Recuperación, ya que entendía que la Comisión había hecho una valoración errónea de las contragarantías aportadas en el marco de la operación. Respecto a los otros dos clubes implicados, Valencia (Asunto T-732/16) y Elche (Asunto T-901/16), la resolución del TGUE les afectará en mayor o menor medida en función de los argumentos esgrimidos en sus respectivos recursos, fundamentalmente la negación de beneficiarse de una ayuda de Estado prohibida y que el cálculo efectuado para ello sería también equivocado.

Cabe reseñar, como en el caso anterior, que la Sentencia del TGUE podía recurrirse ante una instancia superior, en este caso el TJUE. Sin embargo, la Comisión no ejerció su derecho de recurso, por lo que la resolución devino firme y el Hércules no se vio obligado a pagar⁶¹²,

⁶¹¹ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 20 de marzo de 2019 (ECLI:EU:T:2019:173).

⁶¹² Recordemos que en este caso, no se condenó a la devolución, ya que ésta había quedado en suspenso por la concesión de una cautelarísima a la entidad alicantina.

sin perjuicio de la potestad de la Comisión de abrir un nuevo expediente por ayudas, algo que a fecha de redacción de este documento no se ha producido.

A la luz de todo lo anterior, podemos concluir, con independencia de la especificidad y el impacto positivo socioeconómico del mundo del fútbol en el Viejo Continente, que desde instancias europeas se exhorta a los Estados miembros a que condicionen la financiación pública del deporte al respeto, por parte de las organizaciones deportivas, de las mínimas normas de gobernanza y transparencia, en una clara apuesta por la gestión responsable.

4. Los aplazamientos y la lista de deudores prevista en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria

a) La implantación de la lista de deudores con Hacienda. A finales de 2015, el Ministerio de Hacienda hizo público el primer listado de deudores con la Hacienda Pública en cumplimiento de lo recogido en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, añadido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de aquélla.

Se trata, esta, de una cuestión de Derecho tributario formal, por constituir una actividad administrativa tendente al logro del cumplimiento del Derecho material, como complemento necesario del mismo, esto es, poniendo todos los medios legítimos al alcance del estado para lograr el objetivo final del pago de los tributos y su ingreso en las arcas públicas.

En contra de lo que pudiera pensarse a primera vista, no se trataba de un fichero de morosos al uso, ya que en él únicamente se incluían las cuentas pendientes con el Fisco. Tampoco nos encontrábamos

ante defraudadores propiamente dichos, ya que las personas y entidades que engrosaban dicho listado, en principio, carecían del ánimo de cometer un delito fiscal, esto es, encontrarse en el tipo de eludir el pago de tributos, no declararlos, obtener indebidamente devoluciones o disfrutar de beneficios fiscales impropriamente cuando la cantidad defraudada superase los 120.000 euros, y podían estar incluidos en el mismo por numerosos motivos, desde la falta de liquidez hasta la discordancia con el criterio liquidador de la Administración y haber interpuesto un recurso contra el mismo que estuviere pendiente de resolución sin haber obtenido la suspensión.

El artículo 92 bis LGT prevé la posibilidad de que la Administración Tributaria publique periódicamente, de acuerdo con el tratamiento de protección de datos fijado legalmente, los listados de deudores – sean personas físicas o jurídicas - a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren determinadas circunstancias, que serán tenidas en cuenta a fecha de 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, como que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el millón de euros o que esas deudas o sanciones no hubieran sido pagadas una vez transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario. Igualmente, tampoco se incluyen las deudas y sanciones que estén apalzadas o suspendidas. En buena lógica, el precepto posibilita al deudor incluido en el listado la opción de alegar en contra de dicha publicación, aunque las alegaciones se referirán exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos. Igualmente, la rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Según la Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, la lista de deudores estará disponible solamente durante tres meses a partir de su fecha de publicación, de manera que se asegurará su desaparición

cumplido este plazo. Además, se impedirá que se localice a través de motores de búsqueda en Internet, dejando de ser accesible una vez transcurrido el plazo referido.

b) La lista de deudores y los problemas suscitados en atención a la protección de datos de carácter personal. En relación con lo anterior, se han planteado algunos problemas atinentes a la protección de datos de carácter personal que han generado casos de contribuyentes que aparecían en el catálogo de deudores que alegaron su derecho a la intimidad y a la protección de datos para ser eliminados del mismo.

Como hemos visto, el artículo 95 bis de la Ley 58/2003 permitió incluir en los listados la identificación de los deudores - que para las personas físicas incluía nombre, apellidos y número de identificación fiscal y para las jurídicas, su completa razón o denominación social y el número de identificación fiscal -, así como el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago. La inclusión en el listado, que toma como fecha de referencia el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al del acuerdo de publicación, no era inmediata, ya que se comunicaba al deudor para que pudiera formular las alegaciones que estimase oportunas.

El derecho a la protección de los datos personales es un derecho de configuración legal, regulado expresamente en el artículo 18,4 de la Constitución. Sin embargo, cabe recordar que los derechos fundamentales no tienen un carácter absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, sino que son limitables. La Constitución no impide al Estado proteger derechos o bienes jurídicos a costa del sacrificio de otros igualmente reconocidos, por lo que cabe afirmar que en el contexto actual el derecho a la protección de datos no es una excepción y no se consagra como algo ilimitado, lo que se refleja

en la posible publicación de las listas de deudores de la Hacienda Pública, en la que el obligado tributario no tiene un poder de disposición absoluto sobre el tratamiento de su información⁶¹³.

Las opiniones doctrinales en relación con la publicidad del listado son diversas y contrapuestas. Así, quienes critican esta medida alegan el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y el hecho de que no baste sin más introducir un nuevo precepto, sino que también resulta necesario realizar una adecuada valoración de la imperiosa necesidad social que se cubre con la misma⁶¹⁴. En el mismo sentido, se ha destacado el carácter sancionador y ejemplarizante de las medidas adoptadas por el nuevo artículo 95 bis de la Ley General Tributaria⁶¹⁵, así como su consideración de reproche social a través de

⁶¹³ Cfr. B.D. OLIVARES OLIVARES, "La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales", *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 11, 2015, pág. 22. El profesor Bernardo Olivares hace referencia, en este sentido, al Fundamento Jurídico Decimoquinto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 292/2000, de 30 de noviembre.

⁶¹⁴ Cfr. J. MARTÍN QUERALT, "Listas de morosos o de defraudadores...esa es la cuestión", *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, Núm. 265, 2013, págs. 4-6. El fiscalista Juan Bautista Martín Queralt entiende que dicha necesidad no viene impuesta por el ejercicio de las potestades administrativas, ni es la única medida que puede adoptarse para garantizar el deber general de contribuir.

⁶¹⁵ Cfr. A. CAYÓN GALIARDO, "La publicación del *listado de morosos* y de la identidad de los *defraudadores* a la Hacienda Pública". *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 111, 2015, pág. 15. Según el profesor Cayón, estamos ante medidas de carácter sancionador, ya sea directa o indirectamente, cuyo fin consiste, fundamentalmente, en amedrentar a los morosos para que no demoren el pago de sus impuestos, así como provocar un efecto disuasorio para reducir el fraude. Cfr. U. ABERASTURI GORRIÑO, La lista de deudores de la Ley General Tributaria, ¿una medida sancionadora proporcional?, *Revista de Administración Pública*, Núm. 203, 2017, págs. 411-419. Para el autor, se trata de una medida sancionadora que, además, no respeta el principio de proporcionalidad. Respecto al primer aspecto, entiende Aberasturi que "con la publicación se genera un nuevo daño al titular de la

la publicación de información personal y el menoscabo de la reputación de la persona en virtud de la magnitud de la lesión infringida a la Hacienda Pública⁶¹⁶.

Sin embargo, la opinión mayoritaria estima que son razones de interés general y solidaridad las que permiten dar publicidad a esos listados. Se basan para ello en el deber general de contribuir recogido en el artículo 31,1 de la Constitución y en la lucha contra el fraude fiscal, que justifica la utilización de todo tipo de instrumentos tutelares que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y al desarrollo de una conciencia cívica tributaria. De esta manera, la confección del catálogo público de deudores tributarios se configura como una medida excepcional frente a la regla general de reserva de la información con trascendencia tributaria establecida en la propia Ley, limitando los derechos y las garantías de los obligados tributarios⁶¹⁷. Además, consideran que publicitar a los morosos con grandes volúmenes de deuda para con la Hacienda Pública, cumple una clara misión profiláctica contra comportamientos antisociales y está en consonancia con el principio de transparencia que debe regir la actuación de los poderes públicos⁶¹⁸.

información que se publica, tratándose la medida realmente de una especie de sanción complementaria o accesoria a la que se le pueda imponer por haber incumplido la normativa tributaria". Además, cree que "no parece que la publicación de la lista de deudores sea una medida proporcional para la consecución de los fines pretendidos, sobre todo si se tiene en cuenta que históricamente la información tributaria de carácter personal ha sido objeto de una especial protección".

⁶¹⁶ Cfr. B.D. OLIVARES OLIVARES, "La publicidad de...", cit. pág. 17.

⁶¹⁷ Cfr. B.D. OLIVARES OLIVARES, "La publicidad de...", cit., pág. 19.

⁶¹⁸ Cfr. D. CARBAJO VASCO, *La publicidad de los delitos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal: un apunte. Dossier de la reforma de la Ley General Tributaria*. Thomson Reuters, 2015, págs. 20-21.

Las resoluciones judiciales recaídas en los procedimientos interpuestos a estos efectos han ido en esta última dirección, al entender que no existe colisión posible entre el interés público por conocer a los grandes defraudadores y la privacidad de los datos.

En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, de 21 de marzo de 2019 incide en el carácter preventivo y educativo de estos instrumentos que fomentan el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, siendo una medida respetuosa con la reserva de datos tributarios, al ser solamente objeto de publicidad las conductas socialmente reprobables que generan un perjuicio para la Hacienda Pública y, por extensión, para el bien común⁶¹⁹. Como decimos, esta es la línea seguida por los

⁶¹⁹ La Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de marzo de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:950), cuyo Fundamento Jurídico Segundo recoge literalmente: *"(...) No apreciamos por nuestra parte razones para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en tanto que el derecho fundamental a la protección de datos personales no es ilimitado y cuando entra en colisión con otros derechos y deberes de los ciudadanos, en especial el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. De manera que la ciudadanía tiene derecho a la publicidad en determinados casos sobre el cumplimiento de los contribuyentes de sus deberes fiscales, sin que pueda ampararse la oposición a la publicación en la protección de datos personales, siempre que se respete el principio de proporcionalidad y exista una regulación predeterminada por la ley. En estos casos es muy fácil proteger los datos personales, basta con cumplir con los deberes fiscales. Tales requisitos son respetados en la regulación de la Ley General Tributaria, en tanto que limita la publicidad a deudas relevantes correspondientes a personas con gran capacidad económica y establece una regulación clara, en la que la persona afectada será oída antes de proceder a la publicación"*. Asimismo, sobre la posible colisión entre la transparencia del listado y el derecho a la intimidad y la protección de datos personales, la Sentencia señala que *"hay que ponderar adecuadamente los distintos intereses que se pretenden salvaguardar, y ello teniendo en cuenta especialmente*

pronunciamientos judiciales, siendo que las ocasiones en las que el recurso interpuesto por algún contribuyente en relación con su inclusión en la lista de morosos ha sido estimado, han girado sobre antecedentes y fundamentos diferentes⁶²⁰.

c) La inclusión de los clubes de fútbol en la lista de deudores del artículo 95 bis de la Ley 58/2003. Como se ha indicado, el objetivo de la publicación de dicha lista de morosos es que los deudores sufran una especie de escarnio público al conocerse que no cumplen sus deberes con la Agencia Tributaria y así, de alguna manera, presionarles para que hagan efectivo el pago. Aunque los motivos podrían parecer espurios, lo cierto es que parece que la meta de la Administración se cumple, ya que el listado va disminuyendo anualmente.

los principios de proporcionalidad, exactitud y conservación de los datos". "La ciudadanía tiene derecho a la publicidad en determinados casos sobre el cumplimiento de los contribuyentes de sus deberes fiscales, sin que pueda ampararse la oposición a la publicación en la protección de datos personales, siempre que se respete el principio de proporcionalidad y exista una regulación predeterminada por la ley. En estos casos, es muy fácil proteger los datos personales, basta con cumplir con los deberes fiscales".

⁶²⁰ En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 162/2017, de 24 de abril (ECLI: ES:AN:2017:1434), estimó el recurso interpuesto por un contribuyente para ser eliminado de la lista de morosos. El recurso alegaba que, en la fecha de publicación del listado de deudores, las deudas tributarias se encontraban en período voluntario de pago, tras haber solicitado un aplazamiento o fraccionamiento de las mismas. La Audiencia Nacional entendió que en el citado listado no debían incluirse aquellos contribuyentes que hubieran solicitado un aplazamiento o fraccionamiento de sus deudas y el mismo les fuera concedido con posterioridad a la fecha de corte, esto es, el 31 de diciembre del año anterior, pero antes de que se procediera a la publicación del mismo.

Tras lo expuesto en la primera parte de este trabajo sobre la deficiente gestión que, en la mayoría de los casos, se hizo en los clubes de fútbol españoles provocando una deuda casi endémica, la crisis de finales de la primera década de los años dos mil provocó que desde instancias gubernamentales se adoptara la firme decisión de atajar esa situación y terminar con la displicencia que parecía mostrar la Administración Pública respecto a la situación generada en ese deporte, amparándose en una concepción del fútbol, cuando menos, equivocada, ya que la permisividad hacia este deporte se excusaba en que era una importante fuente de ingresos para el país, así como en la relevancia social que tenía.

Sin embargo, las voces críticas ante lo que se consideraba un trato desigual con otros contribuyentes y la misma exigencia, acabaron con la tolerancia imperante, de forma que comenzó a reclamar una planificación estratégica para los clubes, que incluía la puesta en práctica de las normas de control económico, que motivaron rígidas fiscalizaciones de la situación de los clubes con la amenaza de llegar, en última instancia, al descenso administrativo en caso de incumplimiento⁶²¹ ⁶²². El resultado final ha sido la notable reducción del endeudamiento financiero neto de los clubes, incluyendo el que mantenían con Hacienda y la Seguridad Social.

Mediante la adopción de una actitud responsable, el fútbol profesional supone una importantísima fuente de ingresos a la recaudación

⁶²¹ El primer ejemplo en descender administrativamente a causa de sus deudas con Hacienda fue el Real Murcia, que en 2014 bajó a 2ª B. <https://www.lavanguardia.com/deportes/20140821/54413252174/el-descenso-del-murcia-un-proceso-que-mezcla-lo-deportivo-y-lo-judicial.html> administrativo

⁶²² Otro de los casos mediáticamente relevantes fue el descenso del Elche Club de Fútbol por sus deudas con Hacienda. <https://iusport.com/art/34759/elche-club-de-futbol-cronologia-de-un-descenso->

pública, mediante el pago de miles de millones de euros en concepto de impuestos, desglosada en tributos como el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el IVA, lo que da fe de su impacto, tanto directo como indirecto, ya que también actúa como tractor para otros sectores, como la hostelería, los transportes, la industria del entretenimiento y los videojuegos, los medios audiovisuales o, como ya se ha indicado en otro apartado de esta tesis y con las reticencias vistas, las apuestas. Esa es la verdadera "marca país" que vende el fútbol, el comportamiento responsable y la proyección de un perfil cumplidor con las obligaciones, como cualquier ciudadano.

Poniendo en relación esta circunstancia con lo dispuesto en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria, podemos llegar a la conclusión que cada vez son menos los equipos que aparecen en la lista de morosos con Hacienda, aunque no se ha conseguido su total erradicación. Sin ánimo de enumerar las entidades futbolísticas que aparecen en el último listado publicado en el mes de junio de 2019 casi endémica en clubes históricos, como la Unión Deportiva Salamanca o el Recreativo de Huelva. Como dato positivo, han liquidado sus deudas con Hacienda entidades como el Elche o el Albacete Balompié.

Debemos señalar, por último, que en el listado también aparecen personas físicas relacionadas directa o indirectamente con el mundo del balón, como futbolistas o dirigentes.

d) El aplazamiento de las deudas tributarias de los clubes.

Como se ha puesto de manifiesto, en el listado al que hacemos referencia no se incluyen aquellas personas, físicas o jurídicas, que hayan llegado a acuerdos con la Administración tributaria en virtud de los cuales sus deudas queden aplazadas o suspendidas.

También en este supuesto se ha planteado la existencia de un cierto trato de favor hacia las entidades futbolísticas, lo que ha generado críticas por la supuesta bula de la que sigue disfrutando el mundo del balón, ya que hay quien argumenta que si estuviésemos en el caso de empresas deudoras de la Administración dedicadas a cualquier otro ramo, Hacienda les solicitaría todo tipo de garantías, avales y derechos para poder hacer efectiva esa deuda y, aun cuando permite aplazamientos de la misma a organizaciones que se encuentran en dificultades, lo cierto es que se muestra mucho más permisiva con las relacionadas con el deporte rey, posiblemente lastrada por los efectos de la aplicación durante mucho tiempo de la "mentalidad SBC".

En el fútbol español, los aplazamientos han sido muy frecuentes debido a la morosidad generalizada del sector. Además, como se ha comentado, se trata de procedimientos que constituyen una vía eficaz que asegura el cobro de la deuda ante la disyuntiva no deseada de la ausencia total de pago con la consiguiente merma de ingresos para el Tesoro Público.

De esta manera, entidades como el Club Atlético de Madrid o el Real Club Deportivo de la Coruña llegaron a convenios con el Fisco para ir desembolsando su deuda paulatinamente y la consecuencia inmediata fue su desaparición de los listados de morosos.

Un caso que resulta llamativo, pese a que se ha repetido en varias ocasiones debido a la ligazón que en los últimos años ha presentado el mundo del fútbol con el sector inmobiliario por la entrada en el accionariado de los clubes de empresarios procedentes de la construcción, es el del Real Zaragoza, SAD. Se trata de una entidad privada que, debido a una gestión desafortunada, se encuentra en una situación de preocupante endeudamiento. El hecho es que el club

sigue recibiendo ayudas públicas por parte del Gobierno de Aragón⁶²³, la Diputación Provincial o el Ayuntamiento de la capital aragonesa, mientras que una de sus filiales, Zaragoza Real Estate, S.L., mercantil creada *ad hoc* para administrar temas inmobiliarios del club que terminó declarándose insolvente y fue liquidada, aparece en la lista de morosos de Hacienda debido a las deudas que acumula con el Fisco. El supuesto resulta singular por cuanto la financiación pública sigue manteniéndose en forma de subvenciones pese a que uno de los acreedores privilegiados del club es la Administración Tributaria, lo que denotaría un posible trato de favor hacia la entidad y la consiguiente desigualdad con otros contribuyentes. Además, podría llegar a plantearse si presenta los caracteres anteriormente mencionados respecto de las ayudas públicas irregulares denunciadas a la Comisión Europea.

⁶²³ ORDEN ECD/772/2019, de 17 de junio, por la que se conceden subvenciones para entidades deportivas aragonesas de máxima categoría para la temporada 2018/2019 (Boletín Oficial de Aragón, de 3 de julio de 2019).

CONCLUSIONES

Primera. La primera conclusión que podemos extraer de esta Tesis es que la responsabilidad social, lejos de haber perdido vigencia y al margen de debates carentes de consistencia doctrinal, se mantiene como una disciplina en plena vigencia y constante evolución, por cuanto el impulso que le han otorgado tanto la Agenda 2030 como los Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas la han vuelto a situar en la hoja de ruta de los poderes públicos y, lo que es más importante, en el imaginario social, todo ello en el marco de un mundo cada día más globalizado.

Este último aspecto es muy relevante, debido a que el desconocimiento que existía hacia esta figura o, cuando menos, la percepción de que se trataba de algo reservado para las grandes corporaciones, hacía que no existiera una verdadera concienciación por la misma. No obstante, como decimos, la visibilidad que le han dado los ODS ha provocado que la responsabilidad social haya pasado a posicionarse como una prioridad institucional y de todo el tejido empresarial, sea cual sea su tamaño o sector, así como en una preocupación del ciudadano medio.

En el momento que vivimos, la sociedad sigue unas nuevas pautas de consumo y cada vez tiene mayor conciencia medioambiental, social y económica hacia su entorno. Por esta razón, las empresas han tenido que adaptar sus estrategias y asegurarse de que cumplen determinados parámetros. La sociedad, como consumidora, ya no sólo se preocupa de que el producto que adquiere satisfaga sus preferencias, sino que también exige que en su proceso de producción se respeten unos estándares concretos alineados con la responsabilidad social.

Cabe apuntar que el concepto de consumo al que nos referimos no solamente se ciñe a la idea tradicional de la compra de bienes y servicios que satisfacen nuestras necesidades primarias y secundarias, sino que se debe entender en sentido amplio, *quasi* sociocultural, que comprende todas esas adquisiciones efectuadas a cualquier sujeto económico, tanto al sector privado como a las Administraciones Públicas, pasando, como veremos, por las organizaciones respecto de las cuales la ligazón no es exclusivamente económica, sino que se adentra en el plano de lo sentimental, entre las que se encuentran los clubes de fútbol.

Sin embargo, en ese camino todavía queda mucho trecho por recorrer, ya que la responsabilidad social no se ha desprendido totalmente de su halo medioambiental y social, pues se le sigue identificando con estas facetas, sin incidir en otro de sus fundamentos, como es el aspecto económico. Así, el sentir general para que una organización sea considerada responsable es que cumpla sus obligaciones de respeto hacia el medioambiente y se comporte como una buena ciudadana corporativa en lo referente a derechos humanos o laborales. Empero, la responsabilidad social va más allá, pues también incluye el factor económico, entendido igualmente en sentido genérico, ya que la gestión de una entidad que aspire a ser sostenible no sólo debe pasar por intentar cuadrar presupuestos, balances y demás aspectos contables, sino que también afecta al plano jurídico que es el que marca la línea de lo permitido, lo cual ha sido reforzado con la implementación de la figura del órgano de cumplimiento.

La evolución de esta figura se ha ido desarrollando desde mediados del siglo pasado hasta la actualidad y ha pasado de la realización de acciones puntuales e inconexas a visiones poliédricas basadas en perspectivas holísticas. Por ello, las Administraciones Públicas han

comenzado a implementar este tipo de políticas, voluntaristas en origen, en las disposiciones legales que van apareciendo, lo que ha reavivado el debate de la disyuntiva *hard law vs. soft law*, esto es, el Derecho vinculante y aquel conjunto de mecanismos, tales como declaraciones, resoluciones y programas de acción, que demuestran conformidad ante las normas establecidas por el Derecho, pero no son vinculantes ante la ley y en el cual, si no se cumple, se debe explicar el motivo.

La responsabilidad social tiene, por definición, un carácter voluntario, de modo que si se impone su obligatoriedad se convierte en un estricto cumplimiento normativo. Sin embargo, en ocasiones el voluntarismo necesita de un respaldo institucional. La propia evolución social ha propiciado que determinados aspectos, que antaño sólo eran deseables, se conviertan en obligatorios y, por ello, se puede afirmar que la responsabilidad social se sitúa hoy en la vanguardia normativa y procura el avance de nuestras sociedades, toda vez que marca y anticipa el camino del desarrollo legislativo posterior, de lo contrario se correría el riesgo de que se quedasen como meras verdades axiomáticas sin una verdadera aplicación práctica.

Al margen de la gran cantidad de instrumentos normativos internacionales a los que se ha hecho referencia en el texto, también en España se han producido avances legislativos que afectan, directa o indirectamente, a esta materia, en unos casos *motu proprio* y en otros por el impulso efectuado por la obligatoria transposición de Directivas comunitarias. Destaca entre ellos la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, sobre información no financiera y diversidad que, en suma, alineada con los principios éticos, constituye una clara apuesta por la transparencia – y, por tanto, por la responsabilidad social – e impone a las empresas de más de quinientos empleados y a las

consideradas entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, la obligación de reportar anualmente sobre su estado de información no financiera, es decir, sobre aspectos tales como el ambiental, el social, el laboral, los derechos humanos y, en general, ofrecer información sobre la propia organización, desde el modelo de negocio hasta su organización y estructura, pasando por el entorno en el que opera, donde deberá identificar los riesgos potenciales que pueden afectar a su evolución. Precisamente, en este último campo es donde entra en juego el antes mencionado órgano de cumplimiento, por cuanto la organización deberá informar sobre las medidas adoptadas y describir las políticas, procedimientos de diligencia debida aplicados para la identificación, evaluación, prevención y atenuación de los impactos significativos y de verificación y control.

En suma, la responsabilidad social se posiciona como elemento central del desarrollo económico y social en las sociedades actuales. En su evolución ha ido incorporando diferentes aspectos que la han enriquecido, entre ellos, su relación con la teoría de los grupos de interés o con el gobierno corporativo y, en los últimos tiempos, la integración, como se ha apuntado, de la cultura de *compliance*.

Segunda. Derivada de la anterior, y directamente conectado con el proceso de desarrollo experimentado por la responsabilidad social en los últimos años, la aparición de los órganos de cumplimiento ha supuesto la visualización de las nuevas tendencias a las que se enfrentan las empresas de cualquier índole y dimensión que deseen posicionarse ante nuevos riesgos y oportunidades. De esta manera, la figura del *compliance* se enmarca dentro de las medidas dinamizadoras que impone la responsabilidad social, como un cuerpo en constante evolución.

En consecuencia, podemos afirmar que la sinergia entre responsabilidad social y órgano de cumplimiento implica la fusión entre la autoridad moral que caracteriza a la primera y el influjo legal dimanante del segundo. De esa forma, se traslada la autoexigencia de la observancia del importante elenco de normas de Derecho positivo que, con diferente ámbito y alcance, imponen conductas y comportamientos a las organizaciones y de las recomendaciones y directrices que, pese a su carácter voluntario, repercuten en la reputación de las mismas. Por este motivo, defendemos la configuración híbrida del órgano de cumplimiento y su naturaleza colegiada e independiente, en el sentido de presentar un perfil que incluya las áreas jurídica, económica y, como corolario de las anteriores, también la ética, pues no en vano el *compliance* constituye un instrumento que, en último término, salvaguarda la reputación corporativa.

Así, hemos comprobado que la vertiente económica de la responsabilidad social necesita de su amalgama con la jurídica. En ese sentido, el cambio normativo que tuvo lugar con la reforma del Código Penal español en 2010, referente a la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, supuso un mayor acercamiento del Derecho al mundo de la empresa. Hasta entonces, la misma sólo era exigible de las personas físicas, sin embargo, la realidad evidenciaba que las organizaciones desarrollaban su actividad en un determinado marco legal de manera que no podían abstraerse del mismo. La modificación era sustancial, por cuanto implicaba que si una empresa cometía un delito, no solamente se sancionaba a las personas físicas autores materiales del mismo, sino también a la organización. Ello provocó una mayor diligencia en cuanto al control de riesgos y al estricto cumplimiento de la ley. La reforma estableció la obligación de las personas jurídicas de contar con un modelo de prevención de riesgos penales, si bien no fue hasta

cinco años después cuando una nueva reforma desarrolló un contenido extenso y específico sobre cómo debía cumplirse esta obligación.

El órgano de cumplimiento es un instrumento de prevención, detección y respuesta, cuyo objeto es garantizar que la actividad que realiza la empresa y quienes la integran y actúan en su nombre sea conforme a las normas legales, políticas internas, Códigos Éticos sectoriales y cualquier otra disposición que la misma esté obligada a cumplir o haya decidido hacerlo de forma voluntaria, como parte de sus buenas prácticas. Así entendido, el cumplimiento de la ley es el punto de partida, no una finalidad en sí misma, y será la responsabilidad social la que suponga un valor diferencial. En suma, propiciará un mayor autoconocimiento organizativo y de los riesgos a los que está expuesta la empresa, ahorro de costes, mayor eficacia, coordinación entre los diferentes departamentos, mejora reputacional y, sobre todo, la exención o atenuación de la responsabilidad penal.

Tercera. En línea con la nueva conciencia de la que hablábamos anteriormente, igualmente se exige que las organizaciones adopten prácticas fiscales adecuadas como base de su legitimación social. Por ello, resulta innegable la relación entre responsabilidad social y fiscalidad.

Si, como venimos defendiendo, una empresa debe ser responsable, indefectiblemente ello incluye su desempeño fiscal, por cuanto la contribución tributaria de una entidad es parte de su responsabilidad social y coadyuva al establecimiento de un sistema equitativo, pues se revela como una importante fuente de ingresos que permite financiar políticas públicas y construir capital común. Una buena gobernanza fiscal incide en el bien común y, por tanto, es fiel reflejo de la responsabilidad social de cualquier organización.

De esta manera, el órgano de cumplimiento deberá ocuparse asimismo de todo lo relacionado con ese tipo de responsabilidad, ya que las infracciones contra la Hacienda Pública que impliquen una mayor gravedad son sancionadas como ilícitos fiscales, donde el bien jurídico protegido es el interés patrimonial por su incidencia en la recaudación tributaria. Resulta aceptado que las empresas planifiquen su ingeniería fiscal a fin de optimizar su carga tributaria, sin embargo ello les expone a riesgos que deberán ser previstos y evaluados por sus respectivos órganos de cumplimiento. Por esa razón, los temas de fiscalidad responsable están siendo incluidos cada vez con mayor frecuencia en las estrategias de las organizaciones, así como en las agendas de los poderes públicos.

A este respecto, hemos comprobado cómo se busca establecer un nuevo marco de relación entre el contribuyente y las Administraciones tributarias, a través de diversas iniciativas tanto de naturaleza pública y normativa como privada, destacando entre estas últimas la Norma UNE 19602, sobre sistemas de gestión de *compliance* financiero.

En los últimos años, los avances sociales, económicos y tecnológicos nos han situado como espectadores ante un cambio de era que ha generado un nuevo paradigma empresarial. En ese contexto, ha tomado forma un nuevo modelo organizativo que debe contribuir al desarrollo del ser humano, entendido este como grupo de interés amplio, donde la empresa tome conciencia del valor de la ética y de su papel como agente moral, persiguiendo la sostenibilidad y la excelencia.

Por tanto, podemos afirmar que las organizaciones asumen la responsabilidad en diferentes sectores respecto a los medios que adopten para lograr su correcto desarrollo y cumplimiento y, como

hemos indicado en el apartado anterior, el órgano de cumplimiento tiene una importante labor en este sentido, siendo la responsabilidad fiscal y la observancia de buenas prácticas fiscales una de sus áreas de actuación. Asimismo, cabe aseverar que al riesgo financiero inherente a la gestión tributaria se ha unido el riesgo reputacional, en el sentido de hacer peligrar la sostenibilidad de las entidades, ya que las estrategias para minimizar la carga impositiva en el corto plazo, pueden ser perjudiciales en el medio y largo, puesto que enturbian la relación con las autoridades tributarias, generan costes para la resolución de las causas que puedan surgir de aquéllas y distorsionan su consideración como buenas ciudadanas.

Cuarta. Trasladando lo expuesto al mundo del deporte y, en concreto al fútbol, cabe preguntarse si la responsabilidad social corporativa tiene cabida en el mismo. La respuesta afirmativa resulta obvia, ya que los valores que aporta esta actividad constituyen, en su mayoría, las señas de identidad de cualquier grupo social que se precie.

Sin embargo, al margen de esos principios socialmente aceptados, y como ha pasado en otros muchos ámbitos, también el deporte ha experimentado en las últimas décadas un cambio sustancial en lo relativo a su crecimiento socioeconómico, posicionándose como una de las principales industrias de ocio de las sociedades actuales.

Por ese motivo, la elección del fútbol como tema central de esta tesis no ha sido fruto de la casualidad, antes al contrario, dentro de las características a las que nos acabamos de referir, posiblemente sea el balompié el deporte que presenta una mayor evolución en atención a su trascendencia económica y difusión social, ya que además de exhibir valores socioculturales y crear identidades, su expansión económica y su cariz empresarial lo han convertido en un campo abonado para la implementación de las prácticas socialmente

responsables, sobre todo en lo que respecta a la gestión de los clubes. En última instancia, supone una actividad económica de alto impacto que genera millones de euros y miles de puestos de trabajo, contribuyendo significativamente al PIB del país como una fuerza dinamizadora de la economía.

Pese a que hemos constatado que la práctica totalidad de las instituciones que se desempeñan en el ámbito futbolístico han apostado en mayor o menor medida por la responsabilidad social, lo cierto es que como decimos es en los clubes donde la misma se hace más patente, ya que se han convertido en verdaderas empresas que como tales, han de ser administradas bajo los parámetros mencionados.

Al igual que ocurrió en el resto del entramado empresarial, aunque en un primer momento se identificó en demasía la responsabilidad social con sus aspectos medioambiental y social, poco a poco los clubes han ido tomando conciencia de que la misma debe extenderse a todas las áreas de su gestión.

Se trata, eso sí, de entidades que, a diferencia de las empresas que desarrollan su actividades en otros ámbitos de la economía, cuentan con un factor identitario que les imprime un carácter especial, por cuanto constituyen elementos de cohesión a los que se les exige transmitir determinados valores, pues representan a un amplio espectro de grupos de interés.

El desarrollo de las nuevas tecnologías ha amplificado la trascendencia de ese compromiso hacia sus *stakeholders* y ya no se tolera una administración irregular, sino que se exige una gestión basada en principios de realidad y coherencia. De este modo, en muchos casos impulsado por iniciativas de organismos como LaLiga,

como la del control económico, se han aunado las vertientes social, responsable y económica del fútbol.

En suma, el mundo del deporte ha dejado de lado su convencimiento de considerarse a sí mismo como un compartimento estanco de la sociedad en general, reglado por sus normas y gobernado por sus estructuras propias. Por tanto, podemos afirmar que la aparente impunidad en la que ha vivido el mundo del fútbol hasta la fecha – deudas insatisfechas, ayudas públicas, gasto descontrolado... – parece que ha tocado a su fin. La crisis sistémica de hace unos años coadyuvó a que desde la ciudadanía, ya no se vieran con tanta indulgencia los desmanes en la gestión de los clubes y se les comenzó a exigir un comportamiento socialmente responsable, en consonancia con su condición de miembros de las sociedades en las que conviven. Esa percepción ha llegado a las cúpulas directivas de las instituciones relacionadas con este deporte. Por ello, la gestión ha tomado un cariz basado en la ética y la transparencia, lo que era inimaginable hace pocos años.

En este sentido, juegan un papel importante los órganos de cumplimiento como instrumentos de prevención y cumplimiento de la legalidad. Se ha constatado que un mayor control por parte del órgano de cumplimiento puede eximir de responsabilidad al club como persona jurídica y, dentro de esa responsabilidad, se incluye la materia fiscal, pues no en vano el negocio en el que se ha convertido el fútbol guarda relación directa con la observancia de las obligaciones tributarias. Precisamente, la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en nuestro ordenamiento por la Ley Orgánica 5/2010, de 23 de junio, de modificación del Código Penal, produjo un cambio sustancial al panorama legal existente hasta entonces. En lo que afecta al fútbol, los clubes hubieron de afrontar una serie de amenazas en forma del

catálogo de delitos que configuraba una suerte de *numerus clausus* en los que podían verse implicados, con graves consecuencias para su reputación y, por extensión, para su economía.

Los datos estadísticos demuestran que en los últimos años ha habido un mayor interés por parte de los clubes en forjarse una imagen corporativamente responsable, aplicando esquemas comunitarios. Las motivaciones no son solamente de carácter filantrópico y ético, sino que, además, tienen un sentido comercial. La responsabilidad social en el deporte, especialmente el fútbol, puede desempeñar un papel muy importante para influir en las actitudes de los grupos de interés y beneficiarse a través de su enfoque, favoreciendo la reputación corporativa, la diferenciación con los competidores o la mejora en las relaciones con la comunidad.

Pese a ello, se siguen confundiendo términos, en el sentido de asociar el comportamiento responsable con el enfoque social y medioambiental, cuando lo que aquí se defiende es una gestión integral y omnicomprensiva de todos los aspectos que componen aquella, otorgando especial importancia a la faceta económica y jurídica y, por consiguiente, a los órganos de cumplimiento como garantes de la prevención de todos los riesgos que puedan afectar a los clubes.

Las propuestas recogidas en este estudio suponen, en mi opinión, un buen punto de partida para que se adopten modelos éticos de gestión y prevención. Ese acercamiento a las prácticas de responsabilidad social es vital para garantizar la viabilidad futura de los clubes.

Para ello, se han propuesto dos propuestas de mejora relacionadas, respectivamente, con el posicionamiento con los Objetivos de Desarrollo Sostenible y con el reporte de información no financiera,

precedidas de un prototipo de implantación por fases de una política de responsabilidad social en un club de fútbol.

En esa línea, cabe afirmar que dichas entidades, cualesquiera que sea la forma jurídica que adopten, no resultan indiferentes al sistema y control tributarios. Lo exponencial del crecimiento reseñado unido a la situación de crisis acaecida, ha provocado que la Administración pública haya vuelto sus ojos hacia una actividad a la que, hasta hace poco tiempo, miraba con cierta indulgencia. Asimismo, la puesta en valor de una gestión social y económicamente responsable, provoca que se hayan incrementado las inspecciones sobre el fútbol en general y los clubes en particular, manteniéndose desde todas las instancias relacionadas directa o indirectamente con este deporte, públicas o privadas, una actitud *in vigilando* en lo que respecta al control de deuda y, por ende, al fiscal.

La globalización ha posibilitado que situaciones que anteriormente quedaban ceñidas a un ámbito estrictamente local o, cuando menos, regional, hayan visto ampliado su radio de acción, estando sometidas a un complejo entramado de normas que deben ser tenidas en cuenta a la hora de realizar una operación, ya que la carga tributaria puede variar en uno u otro Estado o generar casos de múltiple o nula imposición que inciden en supuestos como los analizados en esta Tesis. El "asunto Neymar" es buena prueba de ello, puesto que, como se ha indicado a lo largo de estas páginas, el Fútbol Club Barcelona, como persona jurídica, se vio imputado en el mismo por la comisión de un presunto delito fiscal.

Por tanto, cabe concluir que el deporte y, en concreto, el fútbol constituye un terreno ideal para implementar las políticas de responsabilidad social por cuanto sus principales actores, destacando a los clubes, se han convertido en verdaderas empresas ciudadanas

que encarnan todos los valores de aquélla: a saber, se trata de empresas responsables, son sociales y, finalmente, resulta innegable su relevancia económica en las sociedades actuales. Todo ello con las precisiones apuntadas en los párrafos inmediatamente anteriores, en el sentido de encontrar un equilibrio entre todos los aspectos que componen el concepto de responsabilidad social y no, si no confundir conscientemente, sí mantener el pensamiento erróneo de que ser responsable implica solamente la realización de actividades puramente sociales, ya que la responsabilidad social va más allá.

Quinta. Relacionado con la puesta en funcionamiento en el seno de los clubes de los órganos de cumplimiento, hemos planteado la hipótesis de si los mismos pueden contribuir a la mejora de la gestión de las cuestiones fiscales relacionadas con los clubes y sus principales integrantes, los futbolistas.

Los escándalos relacionados con prácticas fiscales irregulares que se han producido en los últimos tiempos han hecho que surja la pregunta de si desde los clubes se pueden adoptar medidas para evitarlos, cuando no para evitar su propia responsabilidad.

Para ello, nos hemos centrado en cuatro ámbitos que hemos considerado de mayor importancia, a saber: los derechos de imagen, el llamado régimen de impatriados, el control de pagos a los agentes de los futbolistas y las ayudas de Estado a los clubes de fútbol.

Al margen de reflejar la situación actual de cada uno de esos aspectos, se puede afirmar sin ambages que la implementación efectiva de un órgano de cumplimiento por parte de los clubes permite mejorar la gestión, tanto de las obligaciones del club, como de sus integrantes, los futbolistas, ya que al margen de que estos asuman su propia responsabilidad en cuanto al cumplimiento de

aquéllas, la actitud preventiva de la entidad, como persona jurídica, podrá alertar sobre las conductas irregulares y, por tanto, exonerar de responsabilidad tanto al club como en su caso al jugador de que se trate. Al igual que se ha hecho anteriormente, también en este aspecto se propone un plan de aplicación de este modelo dividido por etapas.

Los problemas objeto de análisis evidencian que la relación entre tributación y deporte profesional es transversal, por cuanto afecta a todos los actores que se desempeñan dentro del mismo y ello pese a que desde el punto de vista fiscal no exista un tratamiento autónomo ni uniforme del fenómeno del Derecho deportivo. Lo expuesto se amplifica en el caso del fútbol debido al ya comentado crecimiento que ha experimentado esta actividad en las últimas dos décadas.

El análisis de las cuestiones a las que hemos hecho alusión, permite sentar, a nuestro parecer, diversas conclusiones:

- En primer lugar, se destaca la trascendencia que el aspecto tributario tiene respecto a la industria del fútbol y todos los actores que se desempeñan en ella.
- Asimismo, resulta evidente que la actividad del futbolista profesional presenta vínculos con diversos ordenamientos jurídico-tributarios, lo que nos obligará a precisar dónde se considera fiscalmente residente el jugador y cuál es el origen de la renta involucrada, lo que determinará el alcance de la sujeción tributaria y de las obligaciones materiales y formales que establece la ley para cada categoría de contribuyentes.
- En relación con los derechos de imagen, las cuestiones como hasta dónde puede utilizar el club la imagen del jugador o las relativas a la interposición de terceros que conforman relaciones triangulares y suponen un foco de problemas con la

Administración tributaria, sobre todo cuando su intervención se realiza al objeto de reducir la carga fiscal del deportista, se solventan con una actuación *in vigilando* de la entidad que, al margen de eximirse ella misma de responsabilidad, provoque, como efecto dominó que el jugador sea más diligente a la hora de cumplir las propias.

- Desde la óptica administrativa, se aprecia una ausencia de sistemática, así como asimetrías conceptuales y de tratamiento tributario que doten al régimen de una mayor unidad de criterio. Esta percepción viene confirmada por las resoluciones dictadas por los Tribunales de Justicia en relación con los derechos de imagen, que evidencian una falta de uniformidad interpretativa que, de conseguirse, ayudaría a sentar las bases para solventar de forma similar, *mutatis mutandis*, futuras controversias.
- Igualmente, se hace necesario, al menos a nivel europeo y respetando la soberanía legislativa de cada Estado, la homogeneidad de criterios en lo referente a las cargas fiscales y al régimen de trabajadores impatriados y expatriados. Un país con una elevada carga fiscal resultará menos atractivo para la importación de jugadores. En mi opinión, la solución no pasaría tanto por la aprobación de medidas *ad hoc* - *v.gr.* la "Ley Beckham" española -, como por un estudio concreto de la situación, sopesando pros y contras y estandarizando los gravámenes, lo que redundaría en beneficio de la libre competencia por la que se aboga desde instancias comunitarias. Todo ello da fe, una vez más, de la conexión entre el Derecho del deporte y el Derecho fiscal.
- Por su parte, el control de pagos a los agentes se justificaría por el propio perfil de los clubes, configurados como centros tutelares donde confluyen diversos intereses y se realizan actividades en las que se ven involucrados distintos sujetos

activos y pasivos. La responsabilidad de los clubes pasa también por el control de dichas operaciones, al menos en lo atinente a las obligaciones de declaración e información con arreglo a las normas de cada tributo, ya que pese a que en determinados casos podría no afectarle de manera directa, sí resultaría obligado como partícipe indirecto en la operación de que se tratara en su condición de ciudadano socialmente responsable.

- Al socaire de lo expuesto, se constata que los clubes de fútbol españoles, a la par de su concienciación de observancia del ordenamiento nacional, también comenzaron a tener en cuenta el de la Unión Europea. Así, los casos investigados en cuanto a las ayudas de Estado que desde las Administraciones públicas, fundamentalmente locales y autonómicas, se habían otorgado a algunos equipos españoles que podían resultar lesivos para la libre competencia, pusieron de manifiesto la necesidad de dicha observancia y de la puesta en marcha de sistemas de prevención y control que eximieran a estas entidades de posibles sanciones. Ello obliga a reestructurar y rediseñar los departamentos jurídicos de estas entidades, que deberán presentar un perfil multidisciplinar por la confluencia de amenazas y riesgos jurídicos procedentes de diversas fuentes a los que quedan expuestos, entre ellas la fiscal y penal.
- Podemos afirmar que la implementación en los clubes de sistemas de gestión basados en la responsabilidad social, incluyendo la aplicación de los citados programas de cumplimiento que desarrollen una labor preventiva, supone una mejora sustancial no sólo a corto plazo, sino también a medio y largo, por cuanto incide de manera directa en su sostenibilidad futura como entidad. Al igual que en el ámbito jurídico, parece indispensable la creación de Departamentos específicos de responsabilidad social, dependientes directamente de los

órganos de dirección y administración y en constante relación con las demás áreas de la organización, principalmente la jurídica.

- Finalmente, resulta obvio que desde la Administración y los órganos rectores del fútbol se ha desarrollado una labor de concienciación de la necesidad de asumir estas prácticas en la gestión interna. De hecho, hasta hace poco tiempo resultaba impensable que el incumplimiento de una disposición deportiva - *soft law* - pudiera traer aparejadas consecuencias tributarias y a la inversa, que la no observancia de una norma tributaria tuviera efectos en el orden deportivo, como es el caso del Fair Play Financiero de UEFA o el Reglamento de Control Económico español, que contemplan el cumplimiento de las obligaciones fiscales dentro de sus parámetros de evaluación, lo que quiere decir que su incumplimiento acarrea no sólo consecuencias tributarias sino también deportivas.

Por todo lo anterior, se puede afirmar que el fútbol representa un ámbito en el cual la heterogénea realidad operativa todavía no se ha traducido en la plena implantación de modelos de gestión transparente. El complejo equilibrio entre la estabilidad económica y la inmediatez del resultado deportivo puede suponer un obstáculo para conseguir el objetivo final que, en ningún caso, resulta insalvable. Por ello, más que nunca, la convergencia entre el Derecho, la responsabilidad social y el deporte deviene imprescindible y lo cierto es que, pese a que falta mucho camino por recorrer, nos hallamos en vías de conseguirla.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AAVV. (2017). *Derecho del deporte profesional* (Palomar Olmeda, A. Dir.; Terol Gómez, R. Coord.). Ed. Aranzadi, Pamplona.

ABERASTURI GORRIÑO, U. (2017). "La lista de deudores de la Ley General Tributaria, ¿una medida sancionadora proporcional?", *Revista de Administración Pública*, Núm. 203, págs. 383-421.

ABRAMS, F.W. (1951). "Management's Responsibilities in a Complex World". *Harvard Business Review*, Vol. 29, Núm. 3, págs. 29-34.

ADAMS, E.S. Y KNUTSEN, K.D. (1994). "A Charitable Corporate Giving Justification for the Socially Responsible Investment of Pension Funds: a Populist Argument for the Public Use of Private Wealth". *Iowa Law Review*, Vol. 80, págs. 211-264.

ALABARCES, P. (2008). Para qué vale la pena estudiar el fútbol (si es que lo vale), en SOLAR CUBILLAS, L.V. Y REGUERA OLABARRI, G. (Eds.) *Cultura(s) del fútbol*. Bassarai, Vitoria.

ALBI IBÁÑEZ, E., PAREDES GÓMEZ, R. Y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (2018). *Sistema fiscal español I, 9ª Edición*, Ariel Economía y Empresa, Barcelona.

ALCAIDE HERNÁNDEZ, F. (2006). *Nuevos planteamientos estratégicos en la gestión de las sociedades anónimas deportivas y clubes de fútbol: propuesta de un modelo de retribución*. Tesis Doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid.

ALONSO ALAYA, M. (2009). "Auditar la RSC en tiempos de crisis", *Partida Doble*, Núm. 213, septiembre, págs. 68-73.

ÁLVAREZ PASTOR, D. Y EGUIDAZU PALACIOS, F. (2007). *Manual de prevención del blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid.

ANAGNOSTOPOULOS, C. Y SHILBURY, D. (2013), "Implementing Corporate Social Responsibility in English Football: Towards Multitheoretical Integration". *Sport, Business and Management: An International Journal*, Vol. 3, págs. 268-284.

ANDREU PINILLOS, A. Y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.L. (2011). "De la RSC a la sostenibilidad corporativa: una evolución necesaria para la creación de valor". *Harvard Deusto Business Review*, Núm. 207, págs. 4-21.

ARANZÁBAL MÍNGUEZ, A. (2015). *Otro fútbol es posible. El modelo Éibar*. La Esfera de los Libros, Madrid.

BAZÁN CEA, C., DE LA MORENA OLÍAS, J. Y CORTÉS SORIA, H. (2018). "Evolución y nuevas tendencias de Responsabilidad Social de las prácticas empresariales", *Revista de Responsabilidad Social de la Empresa*, Núm. 29, Madrid, 2018, págs. 17-50.

BEAUCHAMP, T.L. Y BOWIE, N.E. (2008). *Ethical Theory and Business* (8th Edition), Pearson Prentice Hall, New Jersey.

BENIN, M.M., DIEHL, C.A. Y FIGUEIRA MARQUEZAN. L.E. (2019). "Determinantes da evidenciación de indicadores não financeiros de desempenho por clubes brasileiros de futebol". *Estudios Gerenciales*, Vol. 35, Núm. 150, págs. 16-26. Disponible en: <https://doi.org/10.18046/j.estger.2019.150.2884> (último acceso: abril de 2019).

BERENGUER FUSTER, L. Y ARENAS MONTAÑANA, N. (2013). "Cuestiones actuales sobre las ayudas de Estado a los clubes de fútbol.

Propuestas de solución jurídica a algunos supuestos controvertidos”, *Anuario de la Competencia*, Núm. 1, págs. 203-230.

BERLE, A.A. (1932). “For Whom Corporate Managers Are Trustees: A Note”. *Harvard Law Review*, Vol. 45, Núm. 8, págs. 1365-1373.

BERLE, A.A. Y MEANS, G.C. (1932). *The Modern Corporation & Private Property*. Macmillan, New York.

BERMEJO VERA, J. (1986): “El marco jurídico del deporte en España”, *Revista de Administración Pública*, Núm. 110, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.

- (1998). *Constitución y deporte*, Tecnos, Madrid.

BLAIR, M.M. (1995). *Ownership and Control: Rethinking Corporate Governance for the Twenty-First Century*. Washington DC: The Brookings Institution.

BLANCO CALLEJO, M. Y FORCADELL MARTÍNEZ, F.J. (2006). “El Real Madrid Club de Fútbol: la aplicación de un modelo empresarial a una entidad deportiva en España,” *Universia Business Review*, Núm. 11, Madrid, págs. 36-61.

BLANCO CORDERO, I. (2015). *El delito de blanqueo de capitales, 4ª Edición*. Aranzadi, Pamplona.

BOADA VALLS, N. (2015). *Un mundo, un balón: la historia del futbol mundial*. T&B Editores, Barcelona.

BOATRIGHT, J.R. (2003) *Ethics and the Conduct of Business (4th Edition)*, Pearson Prentice Hall, New Jersey.

BOWEN, H.R. (1953). *Social Responsibilities of the Businessman*. Harper&Row, New York.

BREITBARTH, T. Y P. HARRIS (2008). "The Role of Corporate Social Responsibility in the Football Business: Towards the Development of a Conceptual Model", *European Sport Management Quaterly*, Vol. 8, Núm. 2, págs. 179-206.

BROWN, A., CRABBE, T Y MELLOR, G. (2008). "Introduction: Football and Community. Practical and Theoretical Considerations". *Soccer and Society*, Vol. 9, Núm. 3, págs. 303-312.

BUENO ÁLVAREZ, J.A. Y MATEO GARCÍA, M.A. (2010). "Historia del fútbol. Enciclopedia para disfrutar de un deporte y sentir una pasión", Edaf, Madrid.

BURNS MARAÑÓN, J. (1999). *Barça: la pasión de un pueblo*. Anagrama, Barcelona.

CAMPUZANO LAGUILLO, A.B. Y CALDERÓN PATIER, C. (2016). "Las ayudas de Estado y la competencia fiscal", *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, Núm. 1, 2016, págs. 39-72.

CAMUÑAS SOLÍS, G. (2008). "Las sociedades anónimas deportivas, un gran fracaso" Disponible en <http://www.lavidaenrojiblanco.com> (último acceso: marzo de 2019).

CANAL GOMARA, X. (2010). "La responsabilidad civil de directivos de clubs deportivos y de consejeros de sociedades anónimas deportivas". Disponible en: <http://blog.bcd-iurisport.com/wp-content/uploads/2010/02/responsabilidadcivildirectivosyconsejeros.pdf> (último acceso marzo de 2019).

CANO CAMPOS, T. (2001). "Non bis in ídem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador", *Revista de Administración Pública*, Núm. 156 (septiembre-diciembre), págs. 191-249.

CARBAJO VASCO, D. (2015). "La publicidad de los delitos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal: un apunte". *Dossier de la reforma de la Ley General Tributaria*. Thomson Reuters, págs. 20-21.

CARDENAL CARRO, M. (1996). *Deporte y derecho, las relaciones laborales en el deporte profesional*. Ediciones de la Universidad de Murcia, Murcia.

CARRERAS ROMERO E., ALLOZA LOSANA, A. Y CARRERAS FRANCO, A. (2013). *Reputación Corporativa*, LID Editorial, Madrid.

CARRILLO LÓPEZ, M. (1994). "El derecho a la propia imagen como derecho fundamental", *Revista Jurídica de Asturias*, Núm. 18, págs. 7-30.

CARROLL, A.B. (1979). "A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance". *Academy of Management Review*, Vol. 4, Núm. 4, págs. 497-505.

- (1989). *Business & society: Ethics and Stakeholder Management*. Cincinnati: South Western.
- (1991). "The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders". *Business Horizons*, Vol. 34, Núm. 4, págs. 39-48.
- (1994). "Social Issues in Management Research". *Business and Society*, Vol. 33, Núm.1, págs. 5-29.

- (1999). "Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct". *Business and Society*, Vol. 38, Núm. 3, págs. 268-295.

CARROLL, A.B. Y NAÏSI, J. (1997). "Understanding Stakeholder Thinking: Themes from a Finnish Conference". *Business Ethics: A European Review*, Vol. 6, Núm. 1, págs. 46-51.

CASANOVA GUASCH, F. (2015). *El estatuto jurídico del agente de deportistas. Estudio de su problemática jurídica*, Reus, Madrid.

CASANOVA GUASCH, F. Y CARRETERO LESTÓN, J.L. (2019). *La fiscalidad de los agentes de deportistas*, Reus Madrid,

CASTELLANOS GARCÍA, P. (2007). "Valoración contingente y fútbol: la cuantificación de la disposición a pagar". *Revista Galega de Economía*, Vol. 17, Núm. 1, págs. 1-12.

CAYÓN GALIARDO, A. (2015). "La publicación del *listado de morosos* y de la identidad de los *defraudadores* a la Hacienda Pública". *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 111, págs. 13-34.

CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (2016). "Derecho mercantil y deporte profesional", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 12, págs. 95-114.

CAZORLA PRIETO, L.M. (1990). *Las Sociedades Anónimas Deportivas*. Ed. de las Ciencias Sociales, Madrid.

- (2016). "Las reglas de buen gobierno en el deporte", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 13, Aranzadi, Cizur Menor.

CAZORLA PRIETO, L.M. Y CORCUERA TORRES, A. (1999). *Los impuestos del deporte*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona.

CHICO DE LA CÁMARA, P. Y VELASCO FABRA, G. J (2017) "Nuevos escándalos de fraude fiscal de figuras mediáticas en el mundo del fútbol a través de la deslocalización en jurisdicciones offshore de las rentas derivadas de sus contratos publicitarios: aquellos polvos...traen esos lodos", *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, Núm. 4, 2017, págs. 13-17.

CLARKSON, M.B.E. (1995). "A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance". *Academy of Management Review*, Vol. 20, Núm. 1, págs. 92-117.

COCHRAN, P.L. (2007). "The Evolution of Corporate Social Responsibility". *Business Horizons*, Vol. 50, Núm. 6, págs. 449-454.

COOPER, C. Y JOHNSTON, J. (2012). "Vulgate Accountability: Insights from the Field of Football". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 25, Issue 4, págs. 602-634.

CORDERO SAAVEDRA, L. (2001). *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, Valladolid.

CORTINA ORTS, A. (2010). *Justicia cordial*. Trotta, Madrid.

- (2013). *¿Para qué sirve realmente la ética?*. Espasa, Barcelona.

CURLETTO, M.A. (2018). *Fútbol y poder en la URSS de Stalin*. Altamarea, Madrid.

DAVIS, K. (1960). "Can Business Afford to Ignore Social Responsibilities?" *California Management Review*, Vol. 2, Núm. 3, págs. 70-76.

- (1973). "The Case for and Against Business Assumption of Social Responsibilities". *Academy of Management Journal*, Vol. 16, Núm. 2, págs. 312-322.

DAVIS, K, FREDERICK, W.C. Y BLOMSTROM, R.L. (1980). *Business and Society. Concepts and Policy Issues*. Mc Graw-Hill, New York.

DE GEORGE, R.T. (1987). "The Status of Business Ethics: Past and Future". *Journal of Business Ethics*, Vol. 6, Núm. 3, págs. 201-211.

DE PABLO VARONA, C. (2008). "El régimen fiscal para deportistas desplazados (*impatriados*) y la aplicabilidad de las exenciones establecidas en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 23, págs. 237-245.

DELGADO, L.E. (2010). "The Sound and the Red Fury: the Sticking Points of Spanish Nationalism", *Journal of Spanish Cultural Studies*, Vol. 11, Núm. 3-4 (septiembre-octubre), págs. 263-276.

DEMPSEY, B.W. (1949). "The Roots of Business Responsibility". *Harvard Business Review*, Vol. 27, Núm. 4, págs. 393-404.

DI MAGGIO, P.J. Y POWELL, W.W. (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields". *American Sociological Review*, Vol. 48, Núm. 2, págs. 147-160.

DÍEZ GARCÍA, J. (2012). *La Administración Pública y el negocio del fútbol profesional*. Tesis Doctoral, Universidad de León.

DODD, E.M. (1932). "For Whom are Corporate Managers Trustees?", *Harvard Law Review*, Vol. 45, Núm. 7, págs. 1145-1163.

DONALDSON, T. Y PRESTON, L.E. (1995). "The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications". *Academy of Management Review*, Vol. 20, Núm. 1, págs. 65-91.

DONHAM, W.B. (1927). "The Emerging Profession of Business". *Harvard Business Review*, Vol. 5, Núm. 4, págs. 401-405.

DRISCOLL, D.M. Y HOFMANN, M. (1998). "Ethics and Corporate Governance: Leadership from the Top", *ASCI Journal of Management*, Vol.27, 1-2, págs. 23-32.

EMBED IRUJO, J.M. (2006). "Derecho, mercado y responsabilidad social corporativa", *Papeles de Economía Española* (Ejemplar dedicado a: Responsabilidad social corporativa), Núm. 108, págs. 63-74.

EMBED IRUJO, J.M. Y DEL VAL TALENS, P. (2016). *La responsabilidad social corporativa y el Derecho de sociedades de capital: entre la regulación legislativa y el soft law*. BOE, Madrid.

EPSTEIN, E.M. (2002). "The Field of Business Ethics in the United States: Past, Present and Future". *Journal of General Management*, Vol. 28, Núm. 2, págs. 1-21.

ESPARTERO CASADO, J. (2012). "La vigencia de los derechos fundamentales en la organización privada del deporte", en *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 29, págs. 71-100.

ESTRADA ALONSO, E. (1990). "El derecho a la imagen en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo (I)", *Revista de Actualidad Civil*, Núm. 2, Madrid, págs. 347-364.

FALCÓN Y TELLA, R. (1998). "El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas", *Revista Española de Derecho Deportivo*, Núm. 9, págs. 5-12.

- (1998). "Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro", *Quincena Fiscal*, Núm. 4, págs. 5-8.

FARCANE, N. Y BUREANA, E. (2015). "History of 'Corporate Social Responsibility' Concept". *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 17, Núm. 2, págs. 31-48.

FEIJOO SÁNCHEZ, B. (2015). "La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial", *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, Núm. 3, 2015, págs. 1-29.

FERNÁNDEZ ARAYA, J. Y SOTO ACOSTA, W. (2018). "La FIFA: ¿del *fair play* a una estructura de crimen organizado?", en *Política global y fútbol. El deporte como preocupación de las Ciencias Sociales*, de W. Soto Acosta (ed.), Clacso, Buenos Aires, 2018.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (2017). "La compatibilidad entre la responsabilidad social empresarial y la norma tributaria", *Nueva Fiscalidad*, Núm. 1 (enero-marzo), págs. 95-126.

FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L. (2000). *Derecho, ética y negocios*, Universidad de Alicante, Alicante.

FERNÁNDEZ ESTEBAN, M.L. (1999). "El impacto de las nuevas tecnologías e Internet en los derechos del art. 18", *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, Núm. 17, págs. 523-544.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.L. Y BAJO SANJUÁN, A. (2012), "La Teoría del *Stakeholder* o de los Grupos de Interés, pieza clave de la RSE, del éxito empresarial y de la sostenibilidad", *aDResearch: Revista Internacional de Investigación en Comunicación*, Núm. 6 (ejemplar dedicado a Responsabilidad Social Corporativa), págs. 130-143.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.L. (1996). *Ética para empresarios y directivos*, ESIC, Madrid.

- (1999). "Globalización, Ética y Gobierno Corporativo". *Revista Nueva Economía*, 13, Madrid. Disponible en <http://www.elmundo.es/nuevaeconomia/99/NE013/NE013-04.html> (último acceso marzo de 2019).
- (2004). *Finanzas y Ética. La dimensión moral de la actividad financiera y el gobierno corporativo*, Universidad Pontificia Comillas.
- (2015) "La dimensión moral de la empresa y la gestión de la ética empresarial". En: Benavides Delgado, J. y Monfort de Bedoya, A. (Coords.), *Comunicación y empresa responsable*, ENUSA.
- (2016). *La Ética del Directivo*. Cuadernos de la Cátedra, Vol. 9. Cátedra de Ética Económica y Empresarial (Universidad Pontificia Comillas).
- (2018). *Empresa y gestión sostenible. Hacia una ética del management*. Digital Reasons, Madrid.

FERRERO MUÑOZ, I. (2012). "La Responsabilidad Social y el papel de los directivos. Una puesta al día en las ideas de Friedman". *Revista de*

Responsabilidad Social de la Empresa, Núm. 12, Vol. 4, Núm. 3, págs. 47-58.

FINK, J.S., PARKER, H.M., BRETT, M. Y HIGGINS, J. (2009). "Off-field Behavior of Athletes and Team Identification: Using Social Identity Theory and Balance Theory to Explain", *Journal of Sport Management*, Vol. 23, Núm. 2, págs. 142-155.

FRAILE FERNÁNDEZ, R. Y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015). "Los expedientes abiertos por la Comisión Europea por presuntas ayudas de estado en el fútbol profesional español y su compatibilidad con el Tratado Fundacional de la Unión Europea". *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 49, págs. 71-104.

FRANÇOIS, A. (2012). "Les Pratiques de RSE des Clubs Sportifs Professionnels Français: vers un Nouveau Modèle de Légitimation?". *Gestion et Management*, Université de Bourgogne, 2012, págs. 281-288.

FREDERICK, W.C. (1986). "Toward CSR3: Why Ethical Analysis is Indispensable and Unavoidable in Corporate Affairs". *California Management Review*. Vol 28, 2, págs. 126-141.

- (1994). "From CSR1 to CSR2. The Maturing of Business and Society Thought". *Business and Society*, Vol. 33, Núm. 2, págs. 150-166.
- (1998). "Moving to CSR4: What to Pack for the Trip". *Business and Society*, Vol. 37, Núm. 1, págs. 40-59.

FREEMAN, R.E. (1984): *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman, Boston.

FRIEDMAN, M. (1962). *Capitalism and freedom*. Chicago: The University of Chicago Press.

- (1970). "The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits". *New York Times Magazine*, págs. 122-126.
- (1972). "Milton Friedman Responds". *Business and Society Review*, 1(1), págs. 5-16.

GARCÍA, B. Y WELFORD, J. (2015). "Supporters and Football Governance, from Customers to Stakeholders: A Literature Review and Agenda for Research". *Sport Management Review*, Vol. 18, págs. 517-528.

GARCÍA BAÑUELOS, J.A. (2015). "El delito fiscal como actividad delictiva previa del delito de blanqueo de capitales", *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi, Núm. 1-2, págs. 93-100.

GARCÍA CABA, M.M. (2008). "El buen gobierno de las entidades deportivas como actividad socialmente responsable". *Boletín Mensual del Centro de Investigación de Economía y Sociedad*. Universidad de Barcelona.

- (2012). "Deporte, responsabilidad social y buen gobierno ¿hacia dónde vamos?", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2012 (ejemplar dedicado a RSC), págs. 37-64.

GARCÍA CANDAU, J. (1996). *Épica y lírica del fútbol*. Alianza, Madrid, 1996.

- (1999). "Fútbol, deporte, espectáculo y negocio". *Temas para el Debate*, Núm. 53, abril 1999, págs. 24-26.
- (2007). *El deporte en la Guerra Civil*. Espasa, Madrid.

GARCÍA CARRETERO, B. (2007). *La residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- (2015). *Régimen fiscal de impatriados y expatriados*. Juruá. Madrid.

GARCÍA DE PABLOS, J.F. (2014). "Las presuntas ayudas de Estado al fútbol español", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 43, págs. 147-165.

GARCÍA HERRERA, A. (2017). "Prevenir la corrupción en la gestión de federaciones y clubes de fútbol: la eficacia de las prácticas de buen gobierno y del compliance penal", *Revista Internacional de Transparencia e Integridad*, Núm. 4, págs. 1-13.

GARCÍA MARZÁ, D. (2007). "La responsabilidad social de la empresa: una definición desde la ética empresarial", *Veritas*, Vol. 2, Núm. 17, págs. 183-204.

GARCÍA MORENO, V.A. (2017). "La simulación de la cesión de los derechos de imagen y el delito fiscal", *Carta tributaria. Revista de opinión*, Núm. 28, 2017, págs. 1-17.

GARCÍA NOVOA, C. (2015). "La reforma fiscal y el mundo del fútbol", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 47 (abril-junio), págs. 47-85.

GARCÍA PRIETO, J.L. (1966). *La dimensión social del deporte*. Publicaciones del Comité Olímpico Español, Madrid.

GARCÍA SILVERO, E.A. (2005). "De nuevo sobre el régimen jurídico de los agentes deportistas en los Estados Unidos. A propósito de la Sports Agent Responsibility and Trust Act", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 15, págs. 399-405.

- (2010). "La reforma normativa para afrontar la crisis económica en el deporte profesional: muerto el perro se acabó la rabia", en *La reforma del régimen jurídico del deporte profesional*, coord. por A. Millán Garrido, 2010, págs. 135-152.

GARRIGA, E. Y MELÉ, D. (2004). "Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory". *Journal of Business Ethics*, Núm. 53, págs. 51-71.

GASCÓN CATALÁN, j. (2014). "Los Consejos de Administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas", *Instituto de Estudios Fiscales*, Núm. 19, págs. 1-29.

GAY DE LIÉBANA, J.M. (2012). *España se escribe con E de endeudamiento*. Deusto, Bilbao.

GINESTA PORTET, X. Y E. ORDEIX RIGO, E. (2012). "El fútbol profesional y su responsabilidad social corporativa en Cataluña (2006-2010). Mucho más que Unicef", *Contratexto*, Núm. 20, págs. 177-194.

GITRAMA GONZÁLEZ, M. (1962). Voz "Imagen (derecho a la propia)", *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Tomo XI, Barcelona.

GÓMEZ GALLIGO, F.J. (2004). "Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 11, Ed. Thomson-Aranzadi, Madrid.

GOND, J-P. Y IGALENS, J. (2010). *La responsabilité sociale de l'entreprise*. Paris: Presses Universitaires de France.

GONZÁLEZ-ESPEJO GARCÍA, P. (2009). "El informe sobre el fútbol inglés y su gobierno: algunas reflexiones y lecciones para nuestro fútbol", *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y Entretenimiento*, Núm. 27, págs. 227-233.

GOROSPE OVIEDO, J.I. (2010). "Los regímenes opcionales de *impatriados* y de no residentes en la imposición sobre la renta", *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 7, págs. 15-48.

GRAU RUIZ, M.A. (2013). "Los incentivos fiscales a la inversión socialmente responsable en los países en desarrollo: ¿una tasa internacional por su control como mecanismo innovador de financiación?", *Crónica Tributaria*, Núm. 148, págs. 85-103.

GUILLÉN PARRA, M. (2006). *Ética en las organizaciones. Construyendo confianza*, Pearson-Prentice Hall, Madrid, 2006.

HAMIL, S., WALTERS, G. Y L. WATSON, L. (2010). "The Model of Governance at FC Barcelona: Balancing Member Democracy, Commercial Strategy, Corporate Social Responsibility and Sporting Performance". *Soccer and Society*, Vol. 11, Núm. 4, págs. 474-504.

HAWKEY, I. (2017): *Di Stefano. La historia completa*. Roca Editorial de Libros, S.L., Barcelona.

HEALD, M. (1961). "Business Thought in the Twenties: Social Responsibility", *American Quarterly*, Vol. 13, Núm. 2, págs. 126-139.

- (1970). *The Social Responsibilities of Business: Company and Community*. Cleveland: Case Western Reserve University Press.

HERRERA MOLINA, P.M. (2001). "Rentas imputadas por derechos de imagen (problemas constitucionales de carácter internacional)", *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 54, págs. 55-74.

HESS, D. (2007). "Social Reporting and New Governance Regulation: the Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency", *Business Ethics Quarterly*, Vol. 17, Núm. 3, págs. 453-476.

HUIZINGA, J. (1951). *Homo ludens*. Ensayo sobre la función social del juego. Gallimard, París.

IDOWU, S.O. Y FILHO, W.L. (2009). *Global Practices of Corporate Social Responsibility*, Springer-Verlag, Berlin.

JAVALOYES SANCHÍS, V. (2010). "Régimen jurídico de los intermediarios en el ámbito del deporte español", *Revista Española de Derecho Deportivo*, Núm. 25, págs. 25-59.

JENSEN, M. (2001). "Value Maximization, Stakeholder Theory and the Corporate Objective Function", *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 14, Núm. 3, págs. 8-21.

KORNAI, J. (1986). "The Soft Budget Constraint, An Introductory Study to Volume IV of the Life's Work Series", *Kyklos*, Vol. 39, págs. 3-30.

KORNAI, J., MASKIN, E. Y ROLAND, G. (2003). "Understanding the Soft Budget Constraint", *Journal of Economic Literature*, Vol. 41, págs. 1095-1136.

KUPER, S. (2012). *Fútbol contra el enemigo*. Contra, Barcelona.

LEE, M-D. P. (2008). "A Review of the Theories of Corporate Social Responsibility: its Evolutionary Path and the Road Ahead". *International Journal of Management Reviews*, Vol. 10, Núm. 1, págs. 53-73.

LÉPINEUX, F., ROSÉ, J.-J., BONNANI, C. Y HUDSON, S. (2010). *La Responsabilité sociale des entreprises - Théories et pratiques*. Dunod, Paris.

LEVER, J. (1984). *Soccer Madness: Brazil's Passion for the World's Most Popular Sport*. The University of Chicago Press, Chicago.

LEVITT, T. (1958). "The Dangers of Social Responsibility". *Harvard Business Review*, Vol. 36, Núm. 5, págs. 41- 50.

LIU, D. (2018). "Perceived Corporate Social Responsibility Performance in Professional Football and its Impact on Fan-based Patronage Intentions: An example from Chinese Football", *International Journal of Sports Marketing and Sponsorship*, Vol. 20, págs. 353-370.

LÓPEZ MARTÍNEZ, R. Y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.L. (2015). "Responsabilidad Social Corporativa y Buen Gobierno en los clubes de fútbol españoles", *Universia Business Review*, Núm. 46, págs. 38-53.

LOZANO SOLER, J.M. (1997). *Ética y empresa*. Proa, Barcelona.

LOZANO SOLER, J.M., ALBAREDA VIVÓ, L. Y YSA, T. (2005). "¿Qué pueden hacer los gobiernos para promover la Responsabilidad Social de la Empresa (RSE)?", CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, Núm. 53, noviembre, págs. 53-64.

LUZ, A.P.R.G. (2012). *Responsabilidad Social en los Clubes de Fútbol: Propuesta de Modelo*. Tesis Doctoral, Universidad de Granada.

MACINTOSH, J.C.C. (1999). "The Issues, Effects and Consequences of the Berle-Dodd Debate, 1931-1932". *Accounting, Organizations and Society: an international journal devoted to the behavioural, organizational and social aspects of accounting*, Vol. 24, Núm. 2, págs. 139-153.

MADRIGAL GARCÍA, J.A. (2012). "El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma", *Hacienda Pública Española*, Núm. 15, págs. 65-76.

MAGRANER MORENO, F.J. (1995). *Tributación de los Artistas y Deportistas*, Ciss, Valencia,

MAHON, J.F. Y WARTICK, S.L. (2003). "Dealing with Stakeholders: How Reputation, Credibility and Framing Influence the Game". *Corporate Reputation Review*, Vol. 6, Núm. 1, págs. 19-35.

MALHERBE, J. (2013). "Responsabilidad social de la empresa y fiscalidad", *GCG: Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, Vol. 7, Núm. 3, págs. 49-59.

MALLADA FERNÁNDEZ, C. (2012). "El delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales". *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 10, págs. 31-32.

MAÑAS-VINIEGRA, L. (2018). "El proceso de transformación del Real Madrid en marca corporativa", *Revista Mediterránea de Comunicación*, Vol. 9, Núm.1, págs. 465-482.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2017). "El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias", *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol. 25, págs. 81-93.

MARTÍN QUERALT, J. (2013). "Listas de morosos o de defraudadores...esa es la cuestión", *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, Núm. 265, págs. 4-6.

MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, R. (2012). "El sorprendente mundo del fútbol y el Derecho. A propósito de algunas operaciones urbanístico-deportivas", *Revista de Administración Pública*, Núm. 188, mayo-agosto, págs. 147-188.

MASKIN, E.S. (1996). "Theories of the Soft Budget-Constraint", *Japan and the World Economy*, Vol. 8, págs. 125-133.

MATEU DE ROS, R. (2017). "Gobierno corporativo de las sociedades cotizadas: entre la libertad y la regulación", *Revista de Derecho Mercantil*, Núm. 303, págs. 69-102.

MCGUIRE, J.W. (1963). *Business and Society*. McGraw-Hill, New York.

MICHIE, J. Y OUGHTON, C. (2005). "The Corporate Governance of Professional Football Clubs in England", *Corporate Governance*, Vol. 13, Núm. 4, págs. 517-531.

MILLÁN GARRIDO, A. (2010). *La dimensión no económica del deporte profesional: sociedad anónima y afición*, en "La reforma del régimen jurídico del deporte profesional", A Millán Garrido (coord.), Reus, Madrid, págs. 451-460.

- (2015). *Régimen jurídico de las federaciones deportivas*, en "Compendio elemental de Derecho federativo (Examen

sistemático del régimen jurídico de las federaciones deportivas)", A. Millán Garrido (coord.), Reus, Madrid, págs. 43-64.

MITCHELL, R.K., AGLE, B.R. Y WOOD, D.J. (1997). "Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts", *Academy of Management Review*, Vol. 22, Núm. 4, págs. 853-886.

MOLINA MANSILLA, M.C. (2007). "El delito de blanqueo de capitales: concepto y fases", *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, Núm. 41, págs. 87-98.

MOLINERO RUIZ, C. (2005). *La captación de las masas*. Cátedra, Madrid.

MORALES, A. (2003). "Fútbol, política y sociedad". *Revista Digital*, Buenos Aires, Núm. 64, septiembre. Disponible en: <http://www.efdeportes.com> (último acceso en marzo de 2019).

MORENO CARRASCO, F. (2016). "Panorama de la corrupción en el mundo del deporte. Realidad global y elementos a considerar". *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 53, págs. 25-65.

MORENO SERRANO, E. (2014). "Ayudas públicas y fútbol profesional. A propósito de unos expedientes", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 43, págs. 279-306.

MORÓN PÉREZ, C. (2015) "La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (análisis de algunos casos recientes)", *Anales del Derecho (Universidad de Murcia)*, Vol. 33, Núm. 1, págs. 1-29,

MORROW, S. (2014). *Financial Fair Play Implications for Football Club Financial Reporting*, ICAS, Edinburgh.

MUÑOZ CUESTA, F.J. (2013). "El delito de blanqueo de capitales. Alcance después de la reforma del art. 301 por LO 5/2010: autoblanqueo y delito fiscal", *Revista Aranzadi Doctrinal*, Núm. 2, 2013, págs. 11-19.

NAVARRO MASSIP, J. (DIR.), MONTANER FERNÁNDEZ, R. (COORD.), NÚÑEZ MIRÓ, A., CAELLAS CAMPRUBÍ, M., CURERO SÁIZ, A. Y GOENA VIVES, B. (2018). *El compliance officer, ¿un profesional en riesgo?*, Profit, Barcelona.

NIETO DE ALBA, U. (2006). "Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales", *Revista Española de Control Externo*, Vol. 8, Núm. 23, págs. 13-26.

OLABE SÁNCHEZ, F. (2012). "La RSC como factor de reputación en los clubes profesionales", *Revista Internacional de Investigación en Comunicación*, Vol. 6, Núm. 6, (Ejemplar dedicado a: Responsabilidad Social Corporativa), págs. 144-157.

OLIVARES OLIVARES, B.D. (2015). "La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales", *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 11, págs. 17-43.

OOSTERHOUT, J.H.V., HEUGENS, P.M.A.R. Y KAPTEIN, M. (2006). "The Internal Morality of Contracting: Advancing the Contractualist Endeavor in Business Ethics", *Academy of Management Review*, Vol. 31, Núm. 3, págs. 521-539.

ORTIZ IBARZ, J.L. Y J.I. ARRÁIZ PITILLAS, J.I. (2002). *iUn gran equipo! El fútbol como metáfora empresarial*. Pearson Educación, Madrid.

ORTIZ OLIVERA, M.A. (2019). *Poesía y patadas*. Corner, Barcelona.

PALOMAR OLMEDA, A. (1999). "Las sociedades anónimas deportivas diez años después", *Revista Española de Derecho Deportivo*, Núm. 11, Civitas, Madrid.

- (2014). *Las transformaciones del deporte y su repercusión en su ordenamiento jurídico*, Ed. Aranzadi, Pamplona.

PALOMAR OLMEDA, A. Y DESCALZO GONZÁLEZ, A. (2001). *Los derechos de imagen en el ámbito del deporte profesional: especial referencia al fútbol*, Dykinson, Madrid.

PANIAGUA SANTAMARÍA, P. (2009). *Cultura y guerra del fútbol. Análisis del mensaje informativo*, UOC, Barcelona.

PÉREZ TRIVIÑO, J.L. (2018). "La publicidad activa de las federaciones deportivas, según la Ley 19/2013, de 9 de diciembre". *Revista Española de Derecho Deportivo*, Núm. 42, Reus, Madrid, págs. 91-104.

PLAZA DE DIEGO, MA. (2005). *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

PLAZA Y JABAT, M.S. (1997). "El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario", *Crónica Tributaria*, Núm. 81, Madrid, págs. 87-100.

POLO DEL BARRIO, J. (1993). *El fútbol en Madrid: de actividad lúdica a espectáculo de masas (1898-1945)*. Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

PORTER, M. (2010). *Ventaja competitiva: creación y sostenibilidad de un rendimiento superior*. Pirámide, Madrid.

PORTER, M. Y KRAMER, M. (2011). "Creating Shared Value". *Harvard Business Review*, Vol. 89, Núm. 1/2, págs. 62-77.

PRESTON, P. (2015). *Franco, Caudillo de España* (Ed. Actualizada). Debate, Madrid.

PRESTON, L.E. Y POST, J.E. (1981). "Private Management and Public Policy", *California Management Review*, Vol. 23, Núm. 3, págs. 56-62.

PRIETO-CARRÓN, M., LUND-THOMSEN, P., CHAN, A., MURO, A., Y BHUSHAN, C. (2006). "Critical Perspectives on CSR and Development: What We Know, What We don't Know and What We Need to Know". *International Affairs*, Vol. 82, Núm. 5, págs. 977-987.

PUJADAS MARTÍ, X. (2007). "Entre estadios y trincheras. El deporte y la Guerra Civil en Cataluña (1936- 1939)". *Aloma. Revista de Psicología, Ciències de l'Educació i de l'Esport*, Núm. 21, págs. 19-33

QUINTERO OLIVARES, G. Y MORALES PRATS, F. (2016). *Comentarios a la parte especial del Derecho Penal, 10ª Edición*. Aranzadi, Pamplona.

QUIROGA FERNÁNDEZ DE SOTO, A. (2017). "Narratives of Success and Portraits of Misery: Football, National Identities and Economic Crisis in Spain (2008-2012)", *Romance Quarterly*, Vol. 64, Núm. 3, págs. 126-134.

RAGUÉS I VALLÉS, R. (2015). "Mejor no saber: Sobre la doctrina de la ignorancia deliberada en Derecho Penal", Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, Alicante, págs. 11-38.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2018). *Del caso Lola Flores al caso Leo Messi. La conflictiva relación de artistas y deportistas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Servicio de Publicaciones Universidad de Huelva, Huelva,

RAMÍREZ JIMÉNEZ, M. (2006). "Cara y cruz de la Segunda República", *Cuadernos de Pensamiento Político*, Núm. 11 (Jul.-Sep., 2006), págs. 149-175.

RAMOS HERRANZ, I. (2012). *Sociedades Anónimas Deportivas: Régimen jurídico actual*. Reus, Madrid.

RELAÑO ESTAPÉ, A. (2010). *366 historias del fútbol mundial que deberías saber*. Martínez Roca, Barcelona.

RELEA SARABIA, A. (2007). *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Monografía Asociada a Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

RODRÍGUEZ TEN, J. (2013). *Régimen jurídico de los agentes de jugadores en España y la Unión Europea*, Reus, Madrid.

ROVIRA SUEIRO, M.E. (2000). *El derecho a la propia imagen*, Ed. Comares, Granada.

RUIZ MORA, I. Y GUERRERO NAVARRO, D. (2018). "Responsabilidad Social en el fútbol profesional español ¿Una relación para el desarrollo de un

nuevo rol ciudadano?", *Retos: Revista de Ciencias de la Administración y Economía*, Vol. 8, Núm. 16 (octubre-marzo), 2018, págs. 61-77.

SAIIA, D.H., CARROLL, A.B. Y BUCHHOLTZ, A.K. (2003): "Philanthropy as Strategy: When Corporate Charity "Begins at Home"", *Business and Society*, Vol. 42, Núm. 169, págs. 169-201.

SÁNCHEZ MARROYO, F. (2003). *La España del siglo XX. Economía, demografía y sociedad*. Istmo, Madrid.

SANTACRUZ DESCARTÍN, D. (2008). *La Sociedad Anónima Deportiva*. Ed. DAPP. Distribución y Asesoramiento, Pamplona.

SANZ GÓMEZ, R.J. Y SANZ CLAVIJO, A. (2009). "La política fiscal como instrumento para el fomento del deporte: análisis crítico y alternativas", *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, Núm. 9, págs. 241-251.

SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D. (2006). "La autoridad del Derecho y la naturaleza del *soft law*". *Cuadernos de Derecho Público*, Núm. 28 (Ejemplar dedicado a: Seguridad jurídica y aplicación del Derecho), págs. 231-266.

SCHUBERT, M. (2014). "Potential Agency Problems in European Club Football? The Case of UEFA Financial Fair Play". *Sport, Business and Management: An International Journal*, Vol. 4, Núm. 4, págs. 336-350.

SCOTT, W.R. (1987). "The Adolescence of Institutional Theory". *Administrative Science Quarterly*, Vol. 32, Núm. 4, págs. 493-511.

SEIDL, D., SANDERSON, P. Y ROBERTS, J. (2009). "Applying 'comply-or-explain': Conformance with Codes of Corporate Governance in the UK and Germany". *Centre of Business Research, University of Cambridge, Working Paper*, Núm. 389.

SELGAS CORS, M. (2018). China y el fútbol. IX Simposio Electrónico Internacional sobre Política China, 1 al 21 de marzo de 2018.

SEMPRÚN WILDE, A. (2019), *El caso Neymar*. Corner, Barcelona.

SENAUX, B. (2008). "A Stakeholder Approach to Football Club Governance", *International Journal of Sport Management and Marketing*, Vol, 4, Núm. 1, págs. 4-17.

SEOANE DE LA PARRA, M. Y SALAZAR GARCÍA, J. (2007). "Sociedades Anónimas Deportivas: Posibilidades de transformación". *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 19, Ed. Thomson-Aranzadi, Madrid.

SETHI, S.P. (1975). "Dimensions of Corporate Social Performance: An Analytical Framework". *California Management Review*, Vol. 17, Núm. 3, págs. 58-63.

SHAW, D. (1987). *Fútbol y franquismo*. Alianza, Madrid.

SHERMAN, W.R. (2012): "The Triple Bottom Line: The Reporting Of Doing Well & Doing Good", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 28, Núm. 4, 2012, págs. 673-681.

SHOBE, H. (2008). "Place, Identity and Football: Catalonia, *Catalanisme* and Football Club Barcelona, 1899-1975", *National Identities*, Vol. 10, Núm. 3, págs. 329-343.

SHULMAN, J. (2004). "The Last Genuine Local Team: Athletic Bilbao Surviving in the Spanish League", *Dialogues@RU Journal*, Vol. 3, págs. 57-71.

SIMÓN SANJURJO, J.A. (2012). "El Mundial de fútbol de 1982: escaparate de la nueva democracia española", *Materiales para la historia del deporte*, Núm. 10, págs.. 87-101.

SMITH, A.C.T. Y H.M. WESTERBEEK (2007). "Sport as a Vehicle for Deploying Corporate Social Responsibility", *Journal of Corporate Citizenship*, Vol. 25, págs. 43-54.

SOLBERG, W.U. Y TOMILSON, R.W. (1997). "Academic McCarthyism and Keynesian Economics: The Bowen Controversy at the University of Illinois", *History of Political Economy*, Vol. 29, Núm. 1, págs. 55-81.

SOUCIE, D. (2002). *Administración, organización y gestión deportiva*. Inde, Barcelona.

TEROL GÓMEZ, R. (1998). *Las Ligas Profesionales*. Fundación del Fútbol Profesional, Aranzadi, Pamplona.

- (2014). "Deporte y ayudas de Estado", *Revista Española de Derecho Europeo*, Núm. 52, págs. 49-88.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2019). "La recuperación de la *Ley Beckham* para los futbolistas en el IRPF con motivo de la reciente final de la Champions League disputada en Madrid", *Diario La Ley*, Núm. 9451, Sección Tribuna, 8 de julio de 2019.

TORRECILLAS LÓPEZ, S. (2012). *Los órganos sociales de las Sociedades Anónimas Deportivas*, Tesis Doctoral, Universidad de Granada.

TUSELL, J. Y QUEIPO DE LLANO, G.G. (2001). *Alfonso XIII. El Rey polémico*. Taurus, Madrid.

UYÁ ESTEBAN, M. (2019). *Breve historia del fútbol*. Nowtilus, Madrid.

VAN ROMPUY, B. (2012). "Plan to Relieve Spanish Football Club Tax Debts", *World Sports Law Report*, Vol. 10, Núm. 6.

VAQUERA GARCÍA, A. (2018). Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 3, págs. 119-147.

VAREA SANZ, M. (1999). *La administración de la Sociedad Anónima Deportiva*, Madrid, Civitas-Fundación del Fútbol Profesional.

VÁZQUEZ MONTALBÁN, M. (2005). *Fútbol una religión en busca de un Dios*. Debate, Barcelona.

VERHEZEN, P. (2010). "Giving Voice in a Culture of Silence. From a Culture of Compliance to a Culture of Integrity", *Journal of Business Ethics*, Núm. 96, págs. 187-206.

VILLAFAÑE GALLEGO, J. (2003). *Influencia de la reputación en la comunicación corporativa*, Trotta, Madrid.

VILLAVERDE GÓMEZ, M.B. (2011). "La responsabilidad social de la empresa. Un examen desde el Impuesto sobre Sociedades", *Revista Aranzadi Doctrinal*, Núm. 4, págs. 169-194.

VOGEL, D. (1991a). "Business Ethics: New Perspectives on Old Problems". *California Management Review*, Vol. 33, Núm. 4, págs. 101-117.

- (1991b). "The Ethical Roots of Business Ethics". *Business Ethics Quarterly*, Vol. 1, Núm. 1, págs. 101-120.
- (1992). "The Globalization of Business Ethics: Why America Remains Distinctive". *California Management Review*, Vol. 35, Núm. 1, págs. 30-49.

VOTAW, D. (1972). "Genius Became Rare: A Comment on the Doctrine of Social Responsibility", *California Management Review*, Vol. 15, Num. 2, págs. 25-31.

WALTERS, G. (2009). "Corporate Social Responsibility Through Sport: The Community Sports Trust Model as a CSR Delivery Agency", *Journal of Corporate Citizenship*. Vol. 35, págs. 81-94.

WALTERS, G. Y TACON, R. (2010). "Corporate Social Responsibility in Sport: Stakeholder Management in the UK Football Industry", *Journal of Management and Organization*, Vol. 16, Núm. 4, págs. 566-586.

WARTICK, S.L. Y COCHRAN, P.L. (1985). "The Evolution of the Corporate Social Performance Model". *Academy of Management Review*, Vol. 10, Núm. 4, págs. 758-769.

WEBER, M. (1985). *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*. Orbis, Barcelona.

WELZEL, H. (1969). *Das Deutsche Strafrecht* (11ª edición). De Gruyter, Bonn.

WILSON, J. (2018). *Ángeles con caras sucias. La historia definitiva del fútbol argentino*, Roca Editorial de Libros, S.L., Barcelona.

WOOD, D.J. (1990). *Business and Society*. Glenview: Scott Foresman.

- (1991a). "Corporate Social Performance Revisited". *Academy of Management Review*, Vol. 16, Núm. 4, págs. 691-718.
- (1991b). Social issues in management: theory and research in corporate social performance. *Journal of Management*, Vol. 17, Núm. 2, págs. 383-406.

WREN, D.A. (2000). "Medieval or Modern? A Scholastic's View of Business Ethics, Circa 1430". *Journal of Business Ethics*, Vol. 28, Núm. 2, págs. 109-119.

XIFRA TRIADÚ, J. (2008). "Soccer, Civil Religion, and Public Relations: Devotional-Promotional Communication and Barcelona Football Club", *Public Relations Review*, Vol. 34, págs. 192-198.

YIN, R. K. (2003). *Case Study Research. Design and Methods*. 3rd Edition, Sage, London.

ANEXO I: ÍNDICE DE FIGURAS

- **Figura 1**: Teoría de los círculos concéntricos
- **Figura 2**: Pirámide de Carroll
- **Figura 3**: Modelo de Wood
- **Figura 4**: El modelo de los grupos de interés
- **Figura 5**: Clases de grupos de interés (Mitchell, Agle y Wood)
- **Figura 6**: Resumen de las Normas ISO y UNE aplicables al *compliance*
- **Figura 7**: Estructura de la responsabilidad social
- **Figura 8**: Evolución cronológica de la responsabilidad social
- **Figura 9**: Objetivos de Desarrollo Sostenible
- **Figura 10**: Impacto de la responsabilidad social y los ODS
- **Figura 11**: Cuadro de instrumentos multilaterales e internacionales
- **Figura 12**: Principales hitos de la responsabilidad social en España
- **Figura 13**: Esquema de los actores que influyen en el fútbol español

- **Figura 14**: Inversión de la pirámide de Carroll en relación con la responsabilidad social de los clubes
- **Figura 15**: Grupos de interés en los clubes de fútbol
- **Figura 16**: Aspectos de responsabilidad social de los clubes de la Liga Santander (Primera División)
- **Figura 17**: Aspectos de responsabilidad social de los clubes de la Liga 1|2|3 (Segunda División)
- **Figura 18**: Cuadro comparativo de los modelos de club y enfoque de responsabilidad social
- **Figura 19**: Diversas fases en la aplicación de un Plan de responsabilidad social
- **Figura 20**: ODS con especial incidencia en el mundo del fútbol
- **Figura 21**: Esquema de la relación triangular de los derechos de imagen
- **Figura 22**: Mecanismo de pago de las comisiones.
- **Figura 23**: Evolución legislativa del régimen de impatriados en España

ANEXO II: ÍNDICE JURISPRUDENCIAL Y

RESOLUCIONES ECONÓMICO-

ADMINISTRATIVAS

Jurisprudencia

A. Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, Rec. P. I-959, apartado 29 (ECLI:EU:C:1990:125): sobre ayudas de Estado, en concreto tiene por objeto un recurso de anulación de la Decisión 87/507/CEE de 4 de febrero de 1987, mediante la cual la Comisión declaró que las ayudas otorgadas, en diversas formas, por el Estado belga a una empresa de tubos de acero eran ilegales e incompatibles con el mercado común y ordenó su supresión por vía de recuperación.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de marzo de 1993, Sloman Neptun, apartado 18 (ECLI:EU:C:1993:97): sobre ayudas de Estado, interpretando el artículo 107 TFUE en el sentido de mantener iguales condiciones de competencia entre los operadores económicos que se hallen en una situación de competencia.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de diciembre de 1995, Asunto C-415/93 (ECLI:EU:C:1995:463): sobre el llamado "caso Bosman", que supuso la abolición de la indemnización por traspaso y la desaparición de los cupos de jugadores con ciudadanía europea.

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 1996, SFEI y otros, C-39/94, Rec. P. I-3547, apartado 60 (ECLI:EU:C:1996:285): sobre ayudas de Estado y competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales en caso de que paralelamente se haya presentado una denuncia ante la Comisión.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de julio de 2003, Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Rec. P. I-7747, apartado 84 (ECLI:EU:C:2003:415): sobre ayudas de Estado.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de mayo de 2019, Achema and Others, C-706/17 (ECLI:EU:C:2019:407): sobre el concepto de ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, en relación con el de ventaja selectiva.

B. Tribunal General de la Unión Europea

- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 15 de noviembre de 2018 (ECLI:EU:T:2018:781): define qué debe entenderse por “ayuda de Estado”.
- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 26 de febrero de 2019 (ECLI:EU:T:2019:113): sobre ayudas de Estado concedidas por las autoridades españolas a determinados clubes de fútbol profesional.
- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 20 de marzo de 2019 (ECLI:EU:T:2019:173): sobre las ayudas otorgadas por España en favor de ciertos clubes de fútbol profesionales, declarándose incompatibles con el mercado interior.

- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 22 de mayo de 2019 (ECLI:EU:T:2019:346): sobre ayudas de Estado concedidas por las autoridades españolas al Real Madrid, Club de Fútbol, en concreto, en referencia al acuerdo destinado a compensar la inejecución de una cesión de terrenos inicialmente convenida entre un Ayuntamiento y el club, declarándose dicha ayuda incompatible con el mercado interior .

C. Tribunal Constitucional

- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 170/1987, de 30 de octubre (ECLI:ES:TC:1987:170): que resolvió negativamente el recurso de amparo solicitado por un trabajador sobre vulneración de su derecho a la intimidad y a la propia imagen.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 231/1988, Sala Segunda, de 2 de diciembre (ECLI:ES:TC:1988:231): sobre vulneración del derecho a la intimidad.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76): sobre la presunción de inocencia, que debe regir sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, administrativas o tributarias.
- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Primera, 99/1994, de 11 de abril (ECLI:ES:TC:1994:99): sobre vulneración del derecho a la propia imagen.
- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 117/1994, de 25 de abril (ECLI:ES:TC:1994:117): sobre la supuesta intromisión del ámbito protegido por el artículo 18 de la Constitución.

- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 81/2001, de 26 de marzo, Recurso de Amparo 922/98 (ECLI:ES:TC:2001:81): Supuesta vulneración del derecho a la propia imagen: anuncios publicitarios que no afectan a la dimensión personal del sujeto, sino al valor patrimonial o comercial de un personaje televisivo.
- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 156/2001, de 2 de julio (ECLI:ES:TC:2001:156): sobre vulneración de los derechos a la intimidad personal y a la propia imagen ocasionada por la publicación de fotografías de una persona desnuda, sin su consentimiento, que no está justificada por la libertad de información.
- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 14/2003, de 28 de enero (ECLI:ES:TC:2003:14): sobre vulneración de los derechos a la propia imagen y al honor, en relación con la difusión por la policía de la fotografía de un detenido, por su implicación en una investigación por asesinato, tomada para su reseña en los archivos policiales.
- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, 127/2003, de 30 de junio (ECLI:ES:TC:2003:127): sobre vulneración del derecho de imagen.
- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Primera, 25/2019, de 25 de febrero, Recurso de amparo 169-2018 (ECLI:ES:TC:2019:25): sobre vulneración del derecho de imagen, en relación con la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo que desestimó una demanda por intromisión ilegítima en la intimidad formulada en relación con la emisión en un reportaje televisivo de imágenes captadas mediante cámara oculta.

D. Tribunal Supremo

- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 230/1987, de 11 de abril (ECLI:ES:TS:1987:2616): abordó el concepto de imagen.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 262/1988, de 29 de marzo (ECLI:ES:TS:1988:2317): define el derecho a la propia imagen.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 380/1988, de 9 de mayo (ECLI:ES:TS:1988:10030): sobre el derecho de imagen.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 105/1989, de 9 de febrero (ECLI:ES:TS:1989:834): sobre la protección del derecho de imagen.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 1051/1992, de 17 de noviembre (ECLI:ES:TS:1992:8504): sobre la protección civil del derecho a la propia imagen.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 816/1996, de 7 de octubre (ECLI:ES:TS:1996:5357): sobre los conceptos de imagen y derecho a la propia imagen y su protección.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 60/1998, de 30 de enero (ECLI:ES:TS:1998:535): sobre la protección del derecho a la propia imagen.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16 de julio de 1998: sobre la cesión a título oneroso en el caso de deportistas, como modalidad contractual admitida legalmente referida a los servicios del jugador, y no a su persona o al trabajo, y que constituye un derecho de contenido económico que se

refleja en la contabilidad de la entidad deportiva de que se trate.

- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 300/1999, de 25 de enero (ECLI:ES:TS:1999:300): sobre retención de las cantidades pagadas por la cesión derechos de imagen.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 16/2000, de 10 de enero (ECLI:ES:TS:2000:16): sobre la teoría de la ignorancia deliberada.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 537/2002, de 5 de abril (ECLI:ES:TS:2002:2436): sobre los delitos de prevaricación y tráfico de influencias en relación con el llamado "caso camisetas".
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 3699/2008, de 25 de junio (ECLI:ES:TS:2008:3699): sobre el derecho de imagen del futbolista mientras se encuentra vinculado al club.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 2305/2012, de 16 de marzo (ECLI:ES:TS:2012:2305): sobre la teoría de la ignorancia deliberada.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 974/2012, de 5 de diciembre (ECLI:ES:TS:2012:8701): sobre fraude fiscal y bienes procedentes del blanqueo de capitales.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1ª, 259/2015, de 21 de enero (ECLI:ES:TS: 2015:259): sobre el contrato de mediación deportiva.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 154/2016, de 29 de febrero (ECLI: ES:TS:2016:613): sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas.

- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 221/2016, de 16 de marzo (ECLI:ES:TS:2016:966): sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1ª, 697/2017, de 24 de febrero (ECLI:ES:TS: 2017:697): sobre el contrato de mediación deportiva.
- Sentencia Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 1885/2017, de 24 de mayo (ECLI:ES:TS:2017:1885): que confirmó la condena al futbolista Leo Messi por delito fiscal.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 583/2017, de 19 de julio (ECLI:ES:TS:2017:3210): sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 1850/2017, de 28 de noviembre (ECLI:ES:TS:2017:4306): sobre IRPF y residencia habitual en territorio español.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 295/2018, de 5 de febrero (ECLI:ES:TS:2018:295): sobre el contrato de mediación deportiva.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 2948/2019, de 24 de septiembre (ECLI:ES:TS:2019:2948): sobre la intromisión ilegítima en el derecho a la intimidad personal y a la propia imagen.

E. Audiencia Nacional

- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13 de junio de 2002 (ECLI:ES:AN:2002:3706): sobre simulación y pagos hechos por un club en concepto de adquisición de

derechos de imagen a sociedades residentes fuera de España.

- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16 de marzo de 2005 (ECLI:ES:AN:2005:1565): sobre simulación y apariencia de cesiones contractuales.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 17 de octubre de 2005 (ECLI:ES:AN:2005:5136): sobre simulación en relación con las cantidades satisfechas por un club en concepto de derechos de imagen.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 162/2017, de 24 de abril (ECLI:ES:AN:2017:1434): sobre transparencia en relación con el listado de morosos de Hacienda..
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de marzo de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:950): sobre el derecho de protección de datos en referencia al listado morosos de Hacienda.
- Auto del Juzgado Central de Instrucción nº 3, de 30 de septiembre de 2019 (ECLI:ES:AN:2019:1854A): decretó el sobreseimiento libre y el archivo de la denuncia presentada por un particular contra el jugador Leo Messi y personas de su entorno familiar por delitos contra la Hacienda Pública, delitos contables, estafa y blanqueo de capitales en relación con la Fundación Messi a la que estaba vinculada el denunciante.

F. Tribunal Superior de Justicia

- Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, SALA de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de 23 de mayo de 2019 (ECLI:ES:TSJCAT:2019:4709): sobre el llamado "caso Ricky Rubio".

G. Audiencia Provincial

- Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga, Sección 2ª, 113/2000, de 10 de octubre (ECLI:ES:APMA:2000:3965): sobre el llamado "caso camisetas".
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Cantabria, Sección 2ª, 396/2007, de 20 de junio (ECLI:ES:APS:2007:252): sobre la prohibición a las SAD de adquisición de acciones de otras que participen en la misma competición.
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid, Sección 3ª, 123/2008, de 8 de julio (ECLI:ES:APVA:2008:552): sobre duración del contrato de representación y resolución unilateral del mismo.
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Octava, de 5 de julio de 2016: sobre el llamado "caso Messi".
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección Octava, 694/2016, de 14 de diciembre (ECLI:ES:APB:2016:13399): sobre la condena al Fútbol Club Barcelona, como persona jurídica, por un delito fiscal y la implementación del órgano de cumplimiento.
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 17ª, 53/2019, de 22 de enero (ECLI:ES:APM:2019:1473): sobre la condena al futbolista Cristiano Ronaldo por fraude a Hacienda, tras acuerdo de conformidad.

- Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 3 de junio de 2019: sobre la dual posición retribuida del agente en beneficio del jugador y del club.
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 30ª, 672/2019, de 25 de noviembre (ECLI:ES:APM:2019:13456): absuelve al futbolista Xabi Alonso y a sus asesores fiscales de los delitos contra la Hacienda pública que se les imputaban.
- Auto de la Audiencia Provincial de Navarra, Sección 1ª, 102/2017, de 7 de marzo (ECLI:ES:APNA:2017:20A): sobre la no imputación, como persona jurídica, de un delito fiscal al Club Atlético Osasuna de Pamplona.

H. Otros

- Auto del Juzgado de Instrucción nº 2 de Pamplona de 14 de febrero de 2017 (ECLI:ES:JI:2017:9A): sobre la continuación por los trámites del Procedimiento Abreviado respecto a determinados directivos del Club Atlético Osasuna de Pamplona, por la presunta comisión de los delitos de apropiación indebida, corrupción deportiva, falsedad de documento mercantil y falsificación de las cuentas anuales.

Resoluciones Económico-Administrativas

A. Tribunal Económico Administrativo-Central

- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 00/9282/1996, de 17 de noviembre de 1999: sobre derechos de imagen. Afirma que las cantidades pagadas por un club a las sociedades que aparecen como

cesionarias de los derechos de imagen de los jugadores de dicha entidad, tienen la consideración de rendimientos de trabajo de esos jugadores, sometidos a retención a cuenta del IRPF.

- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, 00/01866/2017, de 11 de junio de 2019: sobre la regularización en el IRPF del pago por los clubes de las comisiones de los representantes de sus futbolistas profesionales. El criterio seguido es que los importes satisfechos por el club a los agentes deben considerarse efectuados por cuenta de los jugadores, dado que aquéllos prestan sus servicios a los deportistas, que se beneficiaron de ellos, y no al club, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA hasta el día 1 de abril de 2015, en que fue modificado.

B. Otras

- Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V-3375-16, de 18 de julio de 2016: sobre la tributación de las cláusulas de rescisión.