



La Cesión comercial de la Imagen: Aspectos Jurídicos (PARTE III. La Fiscalidad en el Patrocinio)

Por Joan MAS PEIDRO¹

SUMARIO

PARTE III

4. La fiscalidad en el patrocinio. Sus incentivos
 - 4.1. Antecedentes del tratamiento fiscal del patrocinio
 - 4.2. La ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte
 - 4.3. La ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo
 - 4.4. Régimen tributario
 - 4.5. La retribución de los derechos de imagen de los futbolistas

CONCLUSIONES

FUENTES Y BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

4.- La fiscalidad en el patrocinio. Sus incentivos

De la experiencia de los últimos años se desprende que los fondos públicos son insuficientes para financiar por completo la actividad deportiva. Por ello, como avanzábamos en el epígrafe correspondiente, los Poderes públicos deben encontrar nuevas formas de fomentar la inversión deportiva. Por un lado, han de tratar que se facilite el acceso del sector privado al sostenimiento económico del deporte; por otro, debe procurarse que el apoyo del sector privado no se restrinja únicamente a algunas modalidades deportivas olvidando otras.

¹ Trabajo Fin de Carrera de D. JOAN MAS PEIDRO, dirigido por el Dr. Adolfo LUCAS ESTEVE, en la Universitat Abat Oliba CEU (FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES), Licenciatura en Derecho. IUSPORT agradece al autor de este documento su cesión para la publicación en esta web.

Tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre la Sociedades, además de los establecidos con carácter general en la legislación tributaria, aquellas que las Sociedades Anónimas Deportivas acrediten haber realizado, para la promoción y el desarrollo de actividades deportivas no profesionales, en Clubes deportivos con los que hayan establecido vínculo contractual oneroso, necesario para la realización del objeto y finalidad de dicha Sociedad.

Sin embargo, no se puede considerar un relativo incentivo fiscal ya que, en primer lugar se refiere únicamente a la relación interna de las organizaciones deportivas, de modo que no se crea una auténtica relación de patrocinio. En segundo lugar, no es un auténtico incentivo sino una consideración como gasto deducible.

4.3. La ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El objetivo de esta Ley consiste en favorecer a las entidades sin ánimo de lucro mediante un régimen de exenciones más generoso que el existente hasta el momento; aumentar las deducciones y demás ventajas fiscales del mecenazgo y estimular la participación de la sociedad civil en actividades de interés general y garantizar que los beneficios fiscales concedidos cumplan la finalidad social que se pretende.

A los efectos de esta Ley, tendrán carácter de entidades deportivas sin fines de lucro:

1. Las Fundaciones deportivas inscritas en el Registro de Fundaciones.
2. Las asociaciones deportivas inscritas en el Registro correspondiente.
3. Las asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública, entre las que se encuentran:
 - a. El Comité Olímpico Español.
 - b. El Comité Paralímpico Español.
 - c. Las Federaciones deportivas españolas.
 - d. Las Federaciones de ámbito autonómico integradas en las españolas.
4. Los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal y sean reconocidos de utilidad pública.
5. Las agrupaciones deportivas que reúnan los requisitos de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de Asociación y sean declaradas de utilidad pública.

Todas estas entidades deberán cumplir los requisitos que señala el artículo 3⁸ de la Ley 49/2002. Las entidades deportivas que los cumplan podrán

⁸ El referido artículo 3 señala lo siguiente: Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1. Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.
2. Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 % de las siguientes rentas e ingresos:
 - a. Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
 - b. Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
 - c. Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3. Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 % de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen 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. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4. Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8 y 13, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e del artículo anterior.

5. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

beneficiarse de las exenciones en el Impuesto de Sociedades. El artículo 6⁹ de la Ley 49/2002 enumera las rentas exentas obtenidas por sociedades sin fines lucrativos.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7. Que estén inscritas en el registro correspondiente.
8. Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
9. Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.
10. Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles. Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número. Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse

⁹ Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1. Las derivadas de los siguientes ingresos:
 - a. Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
 - b. Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
 - c. Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
2. Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
3. Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.
4. Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

Por lo que al patrocinado respecta, si se trata de una persona física, las cantidades percibidas tendrán la consideración de rendimientos íntegros del trabajo o de rendimientos íntegros de actividades económicas. Será rendimiento íntegro del trabajo cuando patrocinador y patrocinado mantengan una relación laboral. Será rendimiento íntegro de actividades económicas cuando no exista tal relación. Si el patrocinado es persona jurídica, según lo dispuesto en el apartado primero del artículo 4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se considerarán ingresos computables cualesquiera que fuera su origen. Por ello, deberán integrarse en la base imponible del impuesto, a excepción de las cantidades exentas referidas *ut supra* en el artículo 6.1.a) de la Ley de Mecenazgo.

Otro aspecto a considerar es si los patrocinados están obligados a facturar el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) al patrocinador. Pues bien, en el caso de que el sujeto sea un profesional que habitualmente recurra al patrocinio para la financiación de sus actividades, se deberá repercutir el IVA en función de lo dispuesto por los artículos 7 y 88¹² de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto Sobre el Valor Añadido. Según el apartado quinto del referido artículo séptimo, no estarán sujetos al IVA: "los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas

¹² Repercusión del impuesto:

1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

2. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

3. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

4. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

5. El destinatario de la operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido no estará obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto.

6. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.

últimas las de carácter especial". Así pues, en las personas físicas su obligación de repercutir dependerá de si se califican como profesionales o no. En caso de ser persona jurídica existirá la obligación.

4.5. La retribución de los derechos de imagen de los futbolistas

Para el estudio de la retribución de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, no basaremos en el análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Julio de 2008, la cual resuelve desestimar, el recurso de Casación interpuesto contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 13 de julio de 2002, desestimatoria del recurso deducido por la entidad Fútbol Club Barcelona contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 15 de diciembre de 1999, sobre liquidación girada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En la Resolución del TEAC, se señalaba la imposibilidad de explotación de la imagen del jugador al margen del contrato de trabajo, fundamentándose de la siguiente manera:

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 [...] 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 [...] 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 a deportista sino en cuanto a jugador de ese Club, y tiene derecho a explorar la imagen colectiva de ese deportista, porque ambos elementos –actuación e imagen- están indisolublemente unidos [...] Por ello, 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. Como el citado contrato es un contrato de trabajo, lo único que él ha cedido o puede ceder –total o parcialmente- es el derecho a cobrar su salario, es decir, cede un derecho de crédito laboral [...] En todo caso, la conclusión necesaria es que el contrato laboral, y económico de los derechos de imagen del deportista no es separable del contrato laboral, y por tanto, forma parte de la remuneración de los servicios que dicha relación se concreta.

El órgano Administrativo califica de rendimiento del trabajo las cantidades que el Club abona a una sociedad, habida cuenta que considera imposible una cesión de imagen al margen de un contrato laboral. De este modo, si

seguimos la tesis planteada por el TEAC, necesariamente se ha de considerar los rendimientos obtenidos de la cesión de la imagen como rendimientos del trabajo a efectos de tributación con independencia de si el sujeto es persona física o jurídica.

Ya avanzamos que, pese a que el Supremo acaba, en el fondo, confirmando la tesis sostenida en vía administrativa, lo hace en base argumentos totalmente distintos.

En la resolución objeto de estudio, se analiza un caso anterior a 1996, año en el que la Ley 13/1996 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, estableció un procedimiento de imputación de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista en aquellos casos en que el derecho se encontraba cedido a una sociedad que posteriormente contrataba con la entidad deportiva. Cuando dichos rendimientos superasen el 15% de la suma de tales rendimientos y el salario percibido por el jugador¹³. En ese caso, lo percibido por la cesión del derecho de imagen se deberá considerar como rendimiento del trabajo. Posteriormente, lo dispuesto en el referido artículo pasó al 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y en la actualidad se encuentra recogido en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

No obstante, el apartado cuarto d) del artículo 25 de la Ley 35/2006, califica expresamente como rendimientos del capital: “los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”.

Por tanto, paradójicamente, estamos ante una doble calificación de los rendimientos: trabajo y capital. Esta problemática no se disipa tras la Sentencia del Tribunal Supremo pues, si bien confirma la tesis del TEAC sosteniendo que se trata de un rendimiento del trabajo, la base teórica en la que se fundamenta puede dar lugar a segundas interpretaciones.

El Tribunal Supremo considera que es totalmente posible la cesión de los derechos de imagen al margen del contrato laboral suscrito entre el futbolista y el Club. Por tanto, se permite la posibilidad, en los supuestos que el perceptor de la cesión sea una persona distinta al futbolista de hablar de rendimientos del capital mobiliario o de actividades económicas. Así pues, en este caso estaríamos ante el supuesto en que los rendimientos

¹³ Vid.: FALCON Y TELLA, R. “Posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”. *Quincena Fiscal Aranzadi (RAF)*, núm. 10, 2000, pp. 5-10 y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.F; FALCÓN Y TELLA, R.; MARTÍN QUERALT, J.B.; (*et al.*). “El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas”. *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 1, 1996, pp. 518-542.

Por todo ello, ha resultado, también, de gran interés observar cómo un derecho de estas características se encuentra muy limitado en aquellos supuestos en que su titularidad la ostenta una persona de trascendencia pública. En esos casos, este derecho se encuentra sometido, en gran medida, al interés social o subyugado por la esfera pública de su titularidad. En efecto, la relevancia mediática es una vertiente de la vida personal que, en la mayoría de los casos, elige el propio sujeto. Por ello se entiende que, - y partiendo del principio jurídico de prohibición de ir en contra de los propios actos- no se pueda privar lo que previamente se ha autorizado sin mayor inconveniente. El problema surge cuando la relevancia pública se obtiene en un determinado contexto social, en el deporte, en el cine, en la música. Es en esos supuestos cuando debemos considerar si el hecho de la relevancia pública en el contexto determinado es suficiente justificación como para que automáticamente el sujeto vea reducida su esfera de protección. Desde nuestra óptica, el Tribunal Constitucional ha desprotegido, en muchos casos, el derecho a la propia imagen en base a la faceta pública de su titular: un claro ejemplo de ello lo veíamos en las Sentencias del Tribunal Constitucional 27/2007 y 99/1994.

Por otro lado, es un derecho que, pese a ser personalísimo, está dotado de gran disponibilidad por parte de su titular, en contra de lo que sucede con otros derechos de ésta índole. Así, el propio titular puede disponer del mismo para su utilización frente a terceros como hemos podido deducir de las Sentencias, entre otras, las del Tribunal Constitucional 156/2001 y 14/2003. La utilización del derecho a la propia imagen no tiene otra finalidad sino la retributiva, lo cual dota al derecho de un fuerte carácter patrimonial.

Es esta vertiente patrimonial del derecho la que nos ha llevado a plantearnos si verdaderamente nos encontramos ante un derecho que indefectiblemente ha de ser catalogado como fundamental o si bien, hubiera sido más lógico -en el contexto de su explotación económica - situarlo fuera del Capítulo II, Título I de la Constitución. Así, estaríamos ante un derecho constitucional pero no fundamental. Después de esa reflexión, nos vemos en condiciones de concluir que, a la luz de la flexibilización en la protección del derecho que ha venido realizado el Tribunal Constitucional, esa regulación sería del todo más acertada por cuanto ofrecería una mayor seguridad jurídica, en consonancia con el tráfico económico y social.

Una vez tratado el derecho a la propia imagen nos hemos introducido en su comercialización y cesión. Como hemos visto, la imagen puede ser objeto del tráfico jurídico y ser una prestación en todos aquellos contratos que tengan por objeto su utilización. El tratamiento que recibe en esos supuestos es idéntico al de cualquier otra prestación de base patrimonial. No obstante, ha de destacarse el especial régimen de rescisión como consecuencia de ser un derecho personalísimo. Así pues, reforzando la conclusión extraída en el párrafo anterior, estamos ante un derecho en el

que, de forma habitual, existe una preponderancia de su vertiente patrimonial. Consideramos que este hecho, unido a su especial protección y tratamiento, conlleva una fuerte inseguridad en la formalización de los contratos por cuanto en cualquier momento pueden rescindirse. A ello, ha de sumarse que la doctrina no mantiene una posición unánime con respecto al régimen de indemnizaciones para estos supuestos. Todo ello nos coloca en una situación en que no existe certeza sobre su consideración. Situación que resulta incómoda en determinados contextos como es el del deporte en el que, la cesión de la imagen, es una de las principales formas de financiación de la actividad.

La utilización del derecho en el tráfico jurídico abre otra puerta más de crispación que, sin duda, es completamente particular. Nos estamos refiriendo al tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos por el mismo. En la última parte de nuestro trabajo hemos tratado de esbozar el mapa de interpretación tributaria de la cesión mediante el análisis de una de las últimas Sentencias del Tribunal Supremo. Con la calificación del rendimiento, la Hacienda Pública, con base en el Derecho Fiscal, realiza una curiosa interpretación del principio básico del Derecho: el principio de inocencia. Para los órganos administrativos cuando la cesión del derecho lleva aparejada una contraprestación económica importante, suele considerarse una potencial fuente de fraude. Por ello, se considera que el negocio jurídico que le dé cobertura ha de desnaturalizarse cuando se considere necesario para que se convierta en lo que la norma fiscal pretende. Así hemos visto como se ha tratado de vincular, de una manera totalmente forzada, la retribución del derecho, en el contexto del mundo del deporte, con la retribución laboral y así poder aplicarle un tratamiento diferente al que nosotros consideramos debería dársele, esto es, de rendimiento del capital mobiliario.

Se observa una tendencia en la que cualquier cesión que se produzca de la imagen a una persona jurídica para que lo explote se tiene bajo sospecha de fraude. Es por ello, que la solución actual ha acabado siendo la misma y es que los rendimientos obtenidos por la sociedad que obtiene la cesión del derecho, si posteriormente repercuten en el titular y éste, a su vez, está vinculado mediante un contrato laboral con el cesionario final del derecho, tributará como rendimiento del trabajo. Es decir, que tanto si realmente nos encontramos ante un intento de fraude como si no, el tratamiento será el mismo.

Expuesto todo lo anterior, podemos concluir finalmente que, el derecho a la propia Imagen es un derecho rodeado de gran incertidumbre tanto por lo que respecta a su naturaleza como a su tratamiento. Un derecho dotado de un alto componente "personal" que imposibilita realizar un tratamiento genérico del mismo y que, por ende, obliga a efectuar un análisis detallado del caso. Análisis que, según nuestro parecer, habría de estar empapado de la filosofía y los principios generales del Derecho huyendo de cualquier manipulación práctica con el fin de utilizarlo tortuosamente de la manera

que más beneficie, a su titular o a los intervinientes en su tratamiento, según el momento de que se trate.

FUENTES Y BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

OBRAS

AMADO, J. *Mecenazgo y Patrocinio, Las claves del marketing del siglo XXI*. Madrid: Editmex, 1993.

AZURMENDI ADARRAGA, ANA: *El derecho a la propia imagen: Su identidad y aproximación al derecho a la información*. Madrid: Civitas, 1997.

BALAGUER CALLEJÓN, F. *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid: Tecnos, 2007.

BENETT, R. "Sports, Sponsorship, spectator recall and false consensus". *European Journal of marketing* .Vol. 33, Núm. ¾, 1999.

CAZORLA PRIETO, L.M. "El artículo 43 de la Constitución Española" en: GARRIDO FALLA, F. (Dir.). *Comentarios a la Constitución*. Madrid: Civiltas, 1985.

D'ORS A. *Derecho Privado Romano*. Pamplona: EUNSA, 1981.

DÍEZ- PICAZO, L.M. *Sistema de derechos fundamentales*. Madrid: Civitas, 2003.

Le Grand Dictionnaire Encyclopédique Larousse. Paris, 1985.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Diccionarios Espasa, vigésimo segunda edición. Madrid, 2001.

Dizionario Enciclopedico del Diritto. Padova: CEDAM, 1996.

GARCÍA DE LOS SALMONES SÁNCHEZ, M. "La Imagen de Empresa como Factor Determinante en la Elección de Operador: Identidad y Posicionamiento de las Empresas de Comunicaciones". *TESIS DOCTORAL, SANTANDER: Unversidad de Cantabria: 2001*.

GARRIGUES, J. *Curso de derecho mercantil*. Bogotá: Temis, 1987.

GETE- ALONSO Y CALERA, M.C. *Estructura y función del tipo contractual*. Barcelona: Bosch, 1979.



LANDABEREA UNZUETA, J.A. *El contrato de esponsorización deportiva*. Pamplona: Aranzadi, 1992.

LOBATO GÓMEZ, F. *Prácticas Administrativas*. Madrid: Parafinfo, 1990.

MONGE GIL, A.L. *Aspectos Básicos del Ordenamiento Jurídico Deportivo*. Zaragoza: Diputación General de Aragón, 1997.

PÉREZ ROYO, J. *Curso de Derecho Constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

REAL FERRER, G. *Derecho Público del Deporte*. Madrid: Civitas.

REINARES, P. CALVO, S. *Gestión de la comunicación comercial*. España: Mc Graw Hill, 1999.

SLEIGHT, S. *Sponsorship: What is and how to us it*. London: McGraw-Hill Book Company, 1989.

URÍA, R. *Derecho Mercantil*. Madrid: Marcial Pons, 1993.

VIDAL PORTABLES, J.I. *El contrato de patrocinio publicitario en el Derecho Español*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

VILLAFAÑE, J. *Principios de Teoría General de la Imagen*. s/l: Editorial Pirámide, 1996.

INFORME desarrollado en La Universidad Internacional Menéndez Pelayo de Santander. Disponible *On line*:
<http://www.puromarketing.com/39/4995/crece-inversion-sobre-publicidad-patrocinio-deportivo-espana.html>.

PUBLICACIONES PERIÓDICAS

CAZORLA PRIETO, J.M. "Consideraciones sobre el tratamiento del deporte en el sistema tributario español vigente". *Revista española de derecho financiero*, núm. 54, 1987.

CAMPOS LÓPEZ, J.C. "Esponsorización y mecenazgo, dos caras de una misma moneda: la comunicación por el acontecimiento". *Esic market*, núm. 76, 1992.

CARRETERO LESTÓN, J.M. "Supuestos prácticos sobre la fiscalidad del patrocinio publicitario y del mecenazgo deportivos". *Revista española de derecho deportivo*, núm. 14, 2001.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.F.; FALCÓN Y TELLA, R.; MARTÍN QUERALT, J.B.; (et al.). "El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de

Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas". *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 1, 1996.

CRIMMINS, J. "Sponsorship: from Management ego trip to marketing success". *Journal of advertising Research*. Vol. 36 núm.4, 1996.

FALCON Y TELLA, R. "Posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen". *Quincena Fiscal Aranzadi (RAF)*, núm. 10, 2000.

LANDABEREA UNZUETA, J.A. "El Contrato de Patrocinio Deportivo y su Regulación. Artículo publicado en Patrocinio Deportivo y Financiación de Actividades Deportivas". Dirección General de Deportes del Gobierno de Canarias. Disponible *On line*: <http://www.gobiernodecanarias.org/deportes/>

LATORRE MARTÍNEZ, J. "El Contrato de Patrocinio Publicitario, su Regulación y la Cesión de Derechos de la Personalidad". *Dossier Iusport*, núm. 1, 2006.

TARRAZONA, R Y MOLINER TENA, M. A. "Respuesta Cognitiva al patrocinio deportivo Un estudio empírico en el fútbol de la primera división española". *XVIII .Congreso Anual y XIV Congreso Hispano-Francés de Aedem*. Ourense, 2004.

NORMATIVA

Convenio europeo de derechos humanos de 1950.

Constitución española de 1978.

Ley 77/1961, de 23 de diciembre, de Educación Física.

Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.

Ley13/1980, de 31 de marzo, General de la Cultura Física y el Deporte.

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

Ley 12/1988, de 25 de mayo, de regulación de los Beneficios Fiscales aplicables a la Exposición Universal de Sevilla 1992 y demás actos conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América y a los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992.

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte.

Legge 223/1990, 6 agosto, Disciplina del sistema radiotelevisivo publico e privato.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto Sobre el Valor Añadido.

Ley 24/1994, de 12 de julio, por la que se establecen normas sobre concursos de provisión de puestos de trabajo para funcionarios docentes.

Ley 13/1996 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

Ley 34/1998, de 11 de Noviembre, General de la Publicidad.

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ley 30/2007, de 30 de Octubre, de Contratos del Sector Público.

Real Decreto de 22 de Agosto de 1885 por el que se aprueba el Código de Comercio

Real Decreto del 24 de julio de 1889, por el que se aprueba el Código Civil.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de Julio de 1981.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de Julio de 1988.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de Junio de 1992.

Sentencia Tribunal Constitucional de 11 de abril de 1994.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril 1994.

Sentencia Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 2001.

Sentencia Tribunal Constitucional de 2 de julio de 2001.

Sentencia Tribunal Constitucional de 30 de enero de 2003.

Sentencia Tribunal Constitucional de 12 de febrero de 2007.

Sentencia Tribunal Supremo de 11 abril de 1987.

Sentencia Tribunal Supremo de 22 marzo de 1988.

Sentencia Tribunal Supremo de 30 enero de 1998.

Sentencia Tribunal Supremo de 20 enero de 1989.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Julio de 2008.

Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 13 de julio de 2002.

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 30 de julio de 1994.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Social) de 8 de noviembre de 1996.

Sentencia Audiencia Provincial de Alicante de 24 de Abril de 2002.

Sentencia del Juzgado de Primera Instancia número 4 bis, de Madrid, en el recurso de menor cuantía número 2758/95.

Resoluci3n del Tribunal Econ3mico-Administrativo Central de 15 de diciembre de 1999.

 Joan MAS PEIDRO (Autor)

 Iusport (Editor)

www.iusport.es