

## **Los rendimientos obtenidos directamente por cesión de los derechos de imagen a terceros constituyen rendimientos de actividades económicas y no de capital mobiliario**

**Fija la Sala como doctrina que las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social -o entidades gestoras de los seguros sociales- en otro Estado de la Unión Europea, cuando las mismas sean obligatorias para los trabajadores, deben considerarse como gasto deducible de los rendimientos del trabajo en el IRPF conforme a lo previsto en el art. 19 de la Ley 35/2006, del Impuesto.**

Por otro lado, se plantea ante la Sala, si, conforme a las circunstancias concurrentes en este caso, los rendimientos obtenidos por el recurrente por la cesión de los derechos de imagen de su actividad como futbolista profesional, deben entenderse como rendimientos del capital mobiliario, como consideró la sentencia recurrida, o son rendimientos de actividades económicas, como defiende el actor. Pues bien, señala que, a la luz de los arts. 25.4 d) y 27.1 de la Ley 35/2006, y, partiendo de que las obligaciones contractuales asumidas por el actor con terceros para la explotación de sus derechos de imagen exceden de lo que es el mero uso pasivo de esos derechos en la medida en que impliquen el desarrollo de actividades adicionales de carácter personal por parte del cedente de los derechos de imagen, constituyen rendimientos de actividades económicas y no de capital mobiliario.

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección 2.ª**

#### **SENTENCIA 1492/2021, DE 15 DE DICIEMBRE DE 2021**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 7113/2019

Ponente Excmo. Sr. JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

En Madrid, a 15 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 7113/2019, interpuesto por D.º Isidoro, representado por el procurador de los Tribunales D.º Antonio Barreiro-Meiro Barbero, bajo la dirección letrada de D.º Pablo Navarro Fernández, contra la sentencia de 13 de mayo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º. 64/2017, contra la resolución de 1 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria de la reclamación deducida frente al Acuerdo de liquidación tributaria dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña en fecha 5 de junio de 2013, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008-2009-2010, y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 5 de junio de 2013, con cuantías de 1.457.855,61 euros y 678.012,59 euros respectivamente.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º 64/2017, seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 13 de mayo de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 64/2017, interpuesto por el Procurador don Antonio Barreiro Meiro Barbero, en representación de don Isidoro, contra la resolución de 1 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria de la reclamación deducida frente al Acuerdo de liquidación tributaria dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, en fecha 5 de junio de 2013, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008-2009-2010, y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 5 de junio de 2013, con cuantías de 1.457.855,61 euros y 678.012,59 euros respectivamente.- CONDENAMOS al demandante al pago de las costas procesales".

Asimismo, con fecha 25 de julio de 2019, se dictó auto de aclaración de la misma, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "LA SALA ACUERDA, rectificar la sentencia de 13 de mayo de 2019, dictada por esta Sección en el PC 64/2019, en los términos expresados en el último fundamento de derecho de este auto, sin imposición de costas", siendo el último fundamento del citado auto, del tenor literal siguiente: " SEXTO.- Todo lo anterior conduce a la rectificación de la sentencia exclusivamente en lo siguiente; a) Rectificar la expresión "derechos de autor", contenida párrafo primero del fundamente de derecho cuarto, la cual se sustituye por "derechos de imagen". b) Rectificar la expresión "constituían rendimientos del trabajo personal, contenida en el último párrafo del fundamente de derecho quinto, la cual se sustituye por "constituían rendimientos de actividad profesional"".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los tribunales D.º Antonio Barreiro-Meiro Barbero, en nombre y representación de D.º Isidoro, se presentó escrito con fecha 15 de octubre de 2019, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 23 de octubre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D.º Isidoro, representado por el procurador de los Tribunales D.º Antonio Barreiro-Meiro Barbero, bajo la dirección letrada de D.º Pablo Navarro Fernández, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de junio de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

" 2.º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1) Determinar si las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social -o entidades gestoras de los seguros sociales- en otro Estado de la Unión Europea, cuando las mismas sean obligatorias para los trabajadores, pueden considerarse como gasto deducible de los rendimientos del trabajo en el

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme a lo previsto en el artículo 19 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2) Especificar si a la luz de los artículos 25.4.d) y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y conforme a las circunstancias concurrentes en el presente recurso, los rendimientos obtenidos directamente -esto es, sin intermediación de una sociedad- por quien cede sus derechos de imagen a terceros y que traigan causa distinta del mero uso pasivo de tales derechos, en la medida en que impliquen el desarrollo de actividades adicionales de carácter personal por parte del cedente de referidos derechos de imagen, deben considerarse rendimientos del capital mobiliario o de actividades económicas.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 19, 25.4.d) y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador D.º Antonio Barreiro-Meiro Barbero, en nombre y representación de D.º Isidoro, por medio de escrito presentado el 1 de septiembre de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- El art. 19, apartados 1 y 2.a), de la LIRPF.
- 2.- Los arts. 25.4.d) y 27.1 de la LIRPF.

El recurrente manifiesta respecto a la primera infracción que, la sentencia recurrida infringe el art. 19, apartados 1 y 2.a), de la LIRPF, pues, la interpretación que la misma realiza de dicho precepto (1) se opone de modo frontal a la interpretación literal, sistemática y teleológica de la norma, (2) constituye una restricción a la libre circulación de los trabajadores reconocida en el art. 45 del TFUE, (3) no se compadece con el principio de igualdad ante la ley garantizado en el art. 14 de la Constitución, (4) contradice la doctrina de la Dirección General de Tributos y, (5) se aparta del criterio sostenido públicamente por la propia Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Señala que, el recurrente prestó servicios laborales retribuidos para un empresario en el Reino Unido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2008 por los que percibió un salario de 562.175,07 €. De acuerdo con la legislación inglesa sobre seguridad social, al obligado tributario le detrajeron coactivamente de su salario 7.646,67 € en concepto de cuotas a la seguridad social inglesa. Por tanto, el rendimiento neto del trabajo que se debía haber incluido en la base imponible general del impuesto son 494.428,40 € (562.175,07 € - 60.000 € - 7.646,67 €) en lugar de los 502.075,07 € referidos en el acuerdo de liquidación.

Considera que, las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social -o entidades gestoras de los seguros sociales- en otro Estado de la Unión Europea, cuando las mismas son obligatorias para los trabajadores, pueden considerarse como gasto deducible de los rendimientos del trabajo en el IRPF conforme a lo previsto en el art. 19 de la LIRPF.

Respecto a la segunda infracción, el recurrente manifiesta que, la sentencia recurrida infringe los arts. 25.4.d) y 27.1 de la LIRPF, porque la interpretación sostenida en la sentencia recurrida se opone a la doctrina contenida en tres sentencias de la AN ( de 4 de junio de 2008 - rec. n.º. 71/2006-, de 23 de abril de 2009 - rec.n.º. 219/2006- y de 10 de marzo de 2010 - rec-. n.º. 68/2009-) confirmadas en casación por el TS (STSS de 13 de marzo 2012 - rec. cas. n.º. 4559/2008-, de 11 de octubre de 2012 - rec. cas. n.º. 3278/2009- y de 28 de febrero de 2013 - rec. cas. n.º. 2773/2010), que siguen el criterio, para diferenciar los supuestos en los que la cesión de la imagen para la explotación comercial y

publicitaria se entiende realizada en el ámbito de una actividad profesional (rendimientos de actividades económicas) y cuando no (rendimientos del capital mobiliario). Según las referidas sentencias, en el caso de la cesión del derecho de imagen para la realización de spots publicitarios dirigidos a promocionar empresas o sus productos, donde participa el deportista en el anuncio o spot, se considera que no estamos ante una mera cesión de la imagen. Al contrario, en estos casos hay una actividad más compleja (con interpretación, utilización no sólo de la imagen sino también de la voz, etc.) que implica su intervención activa en el rodaje de dichos spots (así como, eventualmente, otros servicios como apariciones públicas, etc.), circunstancias que exceden de la simple cesión o transmisión del derecho a la propia imagen para constituir una actividad (económica) profesional que, como tal, debe tributar en el IRPF. Y, en el mismo sentido, cuando se trata de la cesión de la imagen del deportista a empresas de productos deportivos, se considera que la amplia gama de actividades a que viene obligado aquél en virtud de los contratos suscritos, también excede notoriamente de la simple cesión o transmisión de su imagen, siendo propios de un contrato de prestación de servicios y constituyendo, por tanto, una actividad (económica) profesional que, como tal, debe tributar en el IRPF. En el presente caso, las concretas prestaciones que el recurrente tuvo que hacer en el marco de los contratos suscritos por Kerad Project 2006, S.L., desbordan la simple cesión del derecho a usar su imagen, inscribiéndose, más bien, en el marco de una actividad profesional de naturaleza económica. Desde esta perspectiva, los ingresos derivados de los contratos referidos no pueden calificarse jurídicamente como "rendimientos del capital mobiliario" dado que, en realidad, presentan las notas características de los "rendimientos de actividades económicas". De hecho, es importante señalar que la propia Inspección de los Tributos, en un acuerdo de liquidación relativo al IRPF de los años 2011 a 2014 del mismo obligado tributario, ha calificado las rentas derivadas de los contratos suscritos por Kerad Project 2006, S.L. como rendimientos de actividades económicas a incluir en la base imponible del IRPF del obligado tributario.

Así pues, cuando la sentencia recurrida niega que los ingresos imputados al obligado tributario sean rendimientos de actividades económica infringe los arts. 25.4.d y 27.1 de la LIRPF, pues, el primero declara que tales rendimientos no son del capital mobiliario cuando la cesión tiene lugar en el ámbito de una actividad económica y, el art. 27.1 en su párrafo segundo dice con toda claridad que, en particular, tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas, los obtenidos por la prestación de servicios y por el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. La sentencia omite por completo lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 27.1 de la Ley, incurriendo, además en un claro error cuando afirma que las SSTS de 11 de octubre de 2012 y 28 de febrero de 2013 aplican una legalidad no del todo coincidente con la actual para tratar de justificar su decisión y, de este modo, apartarse del criterio confirmado en tales resoluciones, porque la cuestión controvertida se sitúa en el caso de rendimientos percibidos por el obligado tributario de modo directo (sin intermediación de una sociedad) en el marco de un contrato civil o mercantil por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, por lo que no son de aplicación las normas sobre rendimientos del trabajo.

Por ello, considera que a la luz de los arts. 25.4 y 27.1 de la LIRPF, los rendimientos obtenidos directamente -esto es, sin intermediación de una sociedad- por quien cede sus derechos de imagen a terceros y que traigan causa distinta del mero uso pasivo de tales derechos, en la medida en que impliquen el desarrollo de actividades adicionales de carácter personal por parte del cedente de los referidos derechos de imagen, deberán considerarse rendimientos de actividades económicas.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte Sentencia por la que, estimando el mismo, case y revoque parcialmente la recurrida, resolviendo el recurso en el sentido de: (1) en primer lugar, declarar no conforme a derecho y anular en parte la resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2016, dictada en las reclamaciones núm. 3801/2013 y 3802/2013, acumuladas y, (2) en segundo lugar, declarar no conformes a derecho y anular en parte el acuerdo de liquidación y la

resolución sancionadora adoptadas por la Inspección de los Tributos, en fecha 5 de junio de 2013, en relación al IRPF de los años 2008 a 2010 del obligado tributario, condenando a la Administración a devolver al recurrente las cantidades que se hubieran pagado de forma indebida, con sus correspondientes intereses de demora".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 10 de diciembre de 2020, formuló oposición al recurso de casación, manifestando:

Respecto a la primera cuestión, sobre la infracción del art. 19 de la LIRPF en relación a la deducción de las cotizaciones a la seguridad social satisfechas en otro estado de la Unión Europea que, de acuerdo con la Sala de instancia (FD Sexto), la determinación de los gastos deducibles de los ingresos íntegros para la obtención del rendimiento neto está taxativamente determinada en los preceptos indicados por el demandante, de manera que únicamente las cotizaciones satisfechas a la Seguridad Social española son deducibles para la obtención del rendimiento neto, de manera que las abonadas a los sistemas de previsión de cada Estado podrán ser o no tomadas en consideración para la cuantificación del impuesto personal de que se trate con arreglo al sistema del Estado en cuestión y cobrarán relevancia en el nuestro a través de los mecanismos establecidos para evitar o limitar la doble imposición, en este caso a través del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975.

Considera que, a tenor del art. 19 de la L IRPF, las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social -o entidades gestoras de los seguros sociales- en otro Estado de la Unión Europea, cuando las mismas sean obligatorias para los trabajadores, solo pueden considerarse como gasto deducible de los rendimientos del trabajo en el IRPF con arreglo al sistema del Estado en cuestión y cobrarán relevancia en el nuestro a través de los mecanismos establecidos para evitar o limitar la doble imposición.

Y, respecto a la segunda infracción de los arts. 25.4.d) y 27.1 de la LIRPF en relación a la calificación de los rendimientos percibidos por la empresa Kerat Project, S.L. por la cesión a la misma de los derechos para la explotación económica de los derechos de imagen del recurrente. La respuesta a las alegaciones del recurrente en esta cuestión se encuentra en el FD Quinto de la sentencia recurrida, porque a tenor de las prestaciones objeto de los contratos reproducidos en la demanda, no puede afirmarse que, una vez aceptado que tales rendimientos han de imputarse directamente al jugador y no a la sociedad de la que es socio mayoritario, la contraprestación percibida lo sea por la ordenación, por el propio recurrente, de medios personales y materiales para la explotación de su imagen. Son las empresas a quienes el recurrente cede la imagen, quienes disponen y ordenan la actividad dirigida a la explotación de la imagen de Isidoro. Ciertamente para dicha explotación se necesita la colaboración del recurrente, incluso de alguna amplitud (rodar un anuncio publicitario, posar para fotografías, etc), pero esta colaboración no integra por sí misma la condición de organización empresarial o profesional en la medida en que es la cesionaria del derecho de imagen la que organiza la actividad de explotación con los medios personales y materiales precisos para ello. En tal sentido ha de resaltarse que las dos sentencias a las que alude el recurrente aplican una legalidad -la ley 13/1996 que introdujo lo sustancial de la regulación- no del todo coincidente con la actualmente acabada de reproducir. En ella se calificaban de rendimientos del capital mobiliario los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, sin realizar ninguna salvedad ("los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización"). De modo que las sentencias indicadas entendieron que como el contribuyente realizaba algo más que la mera cesión de derechos de imagen como contraprestación, los rendimientos obtenidos constituían rendimientos del trabajo personal. Sin embargo, la redacción actual del precepto legal les atribuye la condición de rendimientos de capital mobiliario con la única excepción de que los rendimientos deriven de actividad profesional, excepción que no concurre y que no tolera una tercera alternativa en la medida

en que la recalificación fiscal de los rendimientos obtenidos a partir de la explotación de los derechos de imagen proviene directamente de la ley.

Por todo ello considera que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 25.4.d) de la LIRPF, los rendimientos obtenidos directamente -esto es, sin intermediación de una sociedad- por quien cede sus derechos de imagen a terceros aunque los mismos traigan causa distinta del mero uso pasivo de tales derechos e impliquen una cierta colaboración del titular (persona física) de los mismos, deben considerarse rendimientos del capital mobiliario.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida".

QUINTO. - Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 11 de diciembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 14 de diciembre de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Sobre las cotizaciones satisfechas.

El auto de admisión selecciona dos cuestiones con interés casacional objetivo.

Procede abordar en este apartado la primera de las referidas, consistente en dilucidar si "las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social -o entidades gestoras de los seguros sociales- en otro Estado de la Unión Europea, cuando las mismas sean obligatorias para los trabajadores, pueden considerarse como gasto deducible de los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme a lo previsto en el artículo 19 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

La Sección de admisión parte de que estamos ante cotizaciones al sistema de Seguridad Social, en referencia al Reino Unido. Nadie discute que durante la prestación de servicios laborales por el recurrente para el Manchester United, de 1 de enero a 30 de junio de 2008, le fueron detraídas de sus nóminas mensuales unas cantidades para hacer frente al National Insurance, sistema equivalente a nuestra Seguridad Social, por lo que debe entenderse que estamos, al igual que las cotizaciones a la Seguridad Social, ante obligaciones coactivas legalmente impuestas como consecuencia del desarrollo del trabajo por cuenta ajena.

La sentencia de instancia puso de manifiesto que la cuestión referente a la deducción de estas cotizaciones no se abordó ni en la liquidación ni en la resolución del TEAC, pero considera que no procede dicha deducción puesto que sólo "las cotizaciones satisfechas a la Seguridad Social española son deducibles para la obtención del rendimiento neto. De manera que las abonadas a los sistemas de previsión de cada Estado podrán ser o no tomadas en consideración para la cuantificación del impuesto personal de que se trate con arreglo al sistema del Estado en cuestión y cobrarán relevancia en el nuestro a través de los mecanismos establecidos para evitar o limitar la doble imposición, aspecto del cual enseguida nos ocuparemos".

Sin embargo, no puede acogerse la tesis vertida en la sentencia acotando la deducción a las cotizaciones a la Seguridad Social española, haciendo depender una posible deducción de las cotizaciones hechas a los sistemas de prevención de otros Estados a la regulación que al respecto se haga para evitar la doble imposición.



Atendiendo a las características y al sistema legal diseñado en torno al IRPF, ha de convenirse que a la cuestión con interés casacional objetiva debe responderse positivamente.

El art. 2 de la LIRPF delimita las características esenciales del impuesto considerando que su objeto es "la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador". Respecto de las rentas procedentes del trabajo considera, art 17.1, que "Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo 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", incluyendo entre las mismas "Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley", sin que se cuestione que se incluye a efectos de su tributación por el IRPF tanto los procedentes de la Seguridad Social nacional como la percibida de una entidad extranjera. Por último, interesa señalar que el art. 19 delimita el rendimiento neto del trabajo, en el sentido de que "El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles", y entre los gastos a deducir comprende "Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios", sin que al igual que hace en el transcrito art. 17 no se distingue entre cotizaciones a la Seguridad Social nacional o, *mutatis mutandi*, extranjera. No hay pues, como bien señala la parte recurrente, distinción legal alguna para hacer posible y acoger interpretaciones diferentes según estemos ante cotizaciones a la Seguridad Social española o ante sistemas prestacionales similares de otros países, con clara desventaja del contribuyente; distinción que hace la interpretación hecha por la Sala de instancia, que ni responde a la literalidad del precepto, ni a su finalidad, ni a su fundamento, sin que se dé más razones por las que se acepte la deducción de las cotizaciones a la Seguridad Social española y no a las extranjeras cuando los rendimientos gravados van directa y obligatoriamente ligados a hacer frente a dichas cotizaciones.

Además, con los matices que se quiera, el impuesto que nos ocupa se estructura esencialmente sobre la base de gravar los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo que refleje su capacidad económica, una vez deducidos los gastos necesarios para su obtención; resulta connatural a la esencia del tributo, insistimos con los matices legales que se introducen, que todos aquellos gastos ínsitos para la obtención del rendimiento se deduzca, y entre ellos resultan evidentes que deben contemplarse aquellos que se imponen obligatoriamente, como son las cotizaciones a la Seguridad Social, sin distinción, tal y como se hace por la misma ley, por lo que obtenidos los rendimientos objeto del gravamen preciso es deducir dichos gastos, entre los que se encuentra estas cotizaciones coactivas y obligatorias que se derivan por la prestación de trabajo por cuenta ajena realizado en el Reino Unido, cuando, y no se discute, conforme a la normativa del país debe de cotizar obligatoriamente al prestar el trabajo por cuenta ajena.

Como pone de manifiesto la parte recurrente, la anterior interpretación es la que resulta más ajustada al principio de libre circulación, art. 45 del TFUE, avalada por el propio TJUE en sentencias tales como las recaídas en 30 de enero de 2007 (Asunto C150/04), ó en 28 de febrero de 2013 (Asunto C-544/11).

También la misma Administración acoge la expresada tesis, como se pone de manifiesto en diferentes Consultas de la DGT traídas por la parte recurrente, V-2616-14, de 6 de octubre de 2014 y V-2246-18, de 26 de julio de 2018, ó la V-4674-16, de 3 de noviembre. Es la propia AEAT la que se pronuncia en dicho sentido, véase tanto las referencias que recoge la recurrente, instrucciones correspondiente al año 2018, como la más reciente de 2019, "... tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo las cotizaciones a sistemas que, según la normativa del país de procedencia, sean análogos a la Seguridad Social o a las Mutualidades en otros Estados y se

realicen por motivo del desarrollo de su trabajo por cuenta ajena en dicho país, siempre que cotizaciones estén vinculadas directamente a los rendimientos íntegros del trabajo declarados en el IRPF". Incluso los Tribunales Económicos Administrativos se alinean en la postura manifestada, véase de ejemplo la resolución del TEAC de 23 de marzo de 2021.

Todo lo cual nos lleva a recordar lo dicho tantas veces por este Tribunal Supremo respecto de del alcance y fuerza jurídica de las resoluciones antes citadas, en tanto que si bien no son vinculantes para los tribunales de justicia, "en cuanto favorable o beneficioso para el contribuyente pueden constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos", aparte de procurar sustento adecuado para el principio de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica.

SEGUNDO.- Doctrina jurisprudencial y su proyección al caso.

Dicho lo anterior procede fijar la siguiente doctrina: Las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social -o entidades gestoras de los seguros sociales- en otro Estado de la Unión Europea, cuando las mismas sean obligatorias para los trabajadores, deben considerarse como gasto deducible de los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme a lo previsto en el artículo 19 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dado los términos en los que se presentó el debate en la instancia y la respuesta recibida en la sentencia impugnada, procede acoger la pretensión de la recurrente estimando el recurso de casación en este extremo y, por consiguiente, procede estimar el recurso contencioso administrativo, procediendo rectificar la liquidación deduciendo los referidos gastos por las cotizaciones de enero a junio de 2008 a National Insurance, debiéndose corregir la sanción impuesta conforme al resultado de la liquidación que se gire.

TERCERO.- Sobre la segunda cuestión de interés casacional objetivo.

La segunda cuestión de interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, parte de un presupuesto insoslayable cual es que debe dilucidarse conforme a las circunstancias concurrentes en el presente recurso. Es, por lo tanto, necesario determinar el contexto en el que debe responderse la misma.

Entra la resolución del TEAC, Fundamento Jurídico Tercero, a examinar el contrato suscrito entre la parte recurrente y la entidad KERAD PROJET, S.A., sobre cesión de los derechos de imagen y la inexistencia de simulación, y al efecto se remite a lo resuelto por el TEAR de Cataluña en su resolución de 4 de diciembre de 2014, reclamación no NUM000, que concluye que el citado contrato es nulo, lo que conlleva que "la nulidad del contrato ha de determinar el decaimiento de sus efectos", lo cual para el TEAC "... ello implica que los ingresos derivados de la cesión de los derechos de imagen deben considerarse como rendimientos del capital mobiliario en sede del reclamante D. Isidoro así como también las correspondientes retenciones".

El conflicto radica en determinar si los rendimientos obtenidos por la parte recurrente por la cesión de los derechos de imagen deben entenderse que son rendimientos del capital mobiliario, como sentenció la Sala de instancia, o por el contrario son rendimientos de actividades económicas, como defiende la recurrente.

Dispone el art. 25.4.d) de la Ley 35/2006, que son rendimientos del capital mobiliario, entre otros, "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". Establece el art. 27.1 del citado texto legal 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas".

Como se ha indicado, la Sala de instancia se decanta por considerar dichos ingresos como rendimientos del capital mobiliario, rechazando que pueda acogerse la pretensión actora de calificarlos como rendimientos de actividades económicas. Considera la Sala, y no se discute por ninguna de las partes, que dado que se reputa nulo el contrato de imagen celebrado entre la parte recurrente y la entidad KERAD PROJET, los citados ingresos han de imputarse directamente al recurrente, pero entiende que los mismos no son fruto de la ordenación de medios personales y materiales por el recurrente, sino que "Son las empresas a quienes el demandante cede la imagen, quienes disponen y ordenan la actividad dirigida a la explotación de la imagen de Isidoro. Ciertamente para dicha explotación se necesita la colaboración del demandante, incluso de alguna amplitud (rodar un anuncio publicitario, posar para fotografías, etc), pero esta colaboración no integra por sí misma la condición de organización empresarial o profesional en la medida en que es la cesionaria del derecho de imagen la que organiza la actividad de explotación con los medios personales y materiales precisos para ello", excluye, pues, la salvedad que se recoge en el transcrito 25.4.1d), y contrastando el caso con otros pronunciamientos del Tribunal Supremo concluye que "las sentencias indicadas entendieron que como el contribuyente realizaba algo más que la mera cesión de derechos de imagen como contraprestación, los rendimientos obtenidos constituían rendimientos del trabajo personal. Sin embargo, redacción actual del precepto legal les atribuye la condición de rendimientos de capital mobiliario con la única excepción de que los rendimientos deriven de actividad profesional, excepción que no concurre y que no tolera una tercera alternativa en la medida en que -la recalificación fiscal de los rendimientos obtenidos a partir de la explotación de los derechos de imagen proviene directamente de la ley".

Tal y como se pone de manifiesto por la parte recurrente, y se hace eco la Sala de instancia, sobre supuestos semejantes al que nos ocupa se ha pronunciado este Tribunal Supremo; en todos ellos se trataba de la cesión de los derechos de imagen de futbolistas profesionales y se abordaba el examen de cuándo había que considerar que los ingresos obtenidos a efectos del IRPF debían conceptuarse como rendimientos del capital mobiliario o como rendimientos de actividades económicas. El denominador común, al igual que pasa en el presente y así se manifiesta en la formulación de la cuestión de interés casacional objetiva, es su casuismo, pues jurídicamente no parece que la distinción revista dificultad alguna, sin embargo será cada caso y sus circunstancias particulares concurrentes las que conduzca a una u otra calificación. Así es, recordemos que la cuestión de interés casacional incorpora este matiz, "... conforme a las circunstancias concurrentes en el presente recurso", revelador y determinante de la solución a adoptar.

La doctrina a fijar no difiere en absoluto -aún cuando difiera la legislación aplicable, no su contenido y sentido- a la recaída en sentencias como la de 11 de octubre de 2012, rec. cas. 3278/2009, que puede servir de ejemplo y referencia y que confirma sentencia de la Audiencia Nacional reproduciendo el siguiente texto, "3) De las propias cláusulas de los contratos deriva que estamos ante actividades que exceden con mucho de los simples derechos de imagen.

En efecto, esas actividades publicitarias, de asesoramiento y otras complementarias van más allá de aquella cesión. Así el sujeto pasivo se obliga a una prestación más completa, que requiere su intervención activa como el spot para Nutrexp y en el caso de Nike la amplia gama de actividades a que venía obligado, informes orales o escritos referentes a los productos Nike, apariciones anuales

relacionadas con la publicidad o bien la producción de anuncios publicitarios o materiales, charlas, sesiones para la producción de anuncios televisivos o videos, etc., que son propios de un contrato de prestaciones de servicios y constituyen una actividad profesional y que por tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"; esta sentencia y su doctrina es la que sirve a la Inspección de los Tributos en su acuerdo de liquidación de 13 de noviembre de 2017, relativo al IRPF de los ejercicios 2011 a 2014 -aportado por la parte recurrente, sin haber merecido oposición o reproche por la parte recurrida-, para calificar los ingresos percibidos por la parte recurrente por la cesión de sus derechos de imagen, como rendimientos de actividades económicas, al efecto examina los contratos celebrados con las empresas a las que se cede el derecho de imagen y concluye, por exceder la actividad a la que se compromete a lo que es estrictamente la cesión de los derechos de imagen a considerar que estamos ante rendimientos por actividades económicas.

Recordemos que el art. 93.3 de la LICA dispone que "En la resolución de la concreta controversia jurídica que es objeto del proceso, el Tribunal Supremo podrá integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia aquellos que, habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia, incluso la desviación de poder".

Anteriormente se ha dado cuenta de los términos en que se pronuncia la sentencia de instancia sobre esta cuestión; básicamente se limita a incorporar la conclusión a la que llega, esto es, que no existe una ordenación por parte del recurrente de medios personales y materiales, pero prescinde de mayor detalle. Lo cierto es que consta que en el entramado empresarial que gira en torno a la entidad KERAD PROJET, con intereses en varios sectores, y en la que la parte recurrente poseía una participación mayoritaria del 70%, expresamente uno de los socios minoritarios, el hermano, tenía asignada la llevanza de los derechos de imagen de la parte recurrente, esto es, existía una persona designada para la organización y llevanza de esta actividad, aparte del propio recurrente; siendo bien significativo que el examen que hace la Inspección de los ejercicios 2011 a 2014, y que le lleva a concluir que estamos ante rendimientos de actividades económicas por exceder con mucho lo que es el mero ejercicio del derecho de imagen, se realiza sobre contratos similares y respecto de casi los mismos contratantes, de suerte que cabe identificar muy similares contenidos contractuales; contenidos, que como se ha dicho, sirvieron a la Inspección para considerar que los rendimientos procedían de una actividad económica; es la propia parte recurrente la que nos ilustra sobre dicho contenido en los contratos referentes a los ejercicios que nos ocupa, sin oposición alguna de la recurrida, baste como ejemplos las siguientes obligaciones contractuales impuestas en los contratos de cesión de los derechos de imagen:

"I.-Contratos con NIKE.5 Efectivamente, Kerad Project 2006, S.L. celebró dos contratos con NIKE. El primero, de fecha 1 de agosto de 2006, modificado el 26 de marzo de 2007 y, el segundo, el 12 de julio de 2010.

De acuerdo con estos contratos, el obligado tributario se comprometió a realizar, entre otras, las siguientes actividades: A.-Vestir y usar exclusivamente productos de la marca NIKE: (1) en todas las actividades deportivas o relacionadas con el deporte, incluyendo a título enunciativo, partidos de club y partidos internacionales, sesiones de entrenamiento, exhibiciones, prácticas, campamentos y clinics relacionados con el fútbol; (2) en todas las demás actividades públicas relacionadas con la condición de jugador de fútbol profesional, incluyendo a título enunciativo su asistencia a partidos de fútbol, sesiones de autógrafos, entrevistas, ruedas de prensa, apariciones en televisión, desfiles y celebraciones de victorias y apariciones personales; (3) eventos deportivos de famosos o benéficos; (4) cualquier otra ocasión en el que jugador vista productos, pose en fotografías deportivas, comente la participación del jugador en o en conexión con el fútbol o que implique actividades deportivas o relacionadas con el deporte. B.- Actuar como portavoz de los productos NIKE. C.-Realizar un total de

10 apariciones personales o apariciones on-line, o una combinación de ambas. D.-Prestar servicios independientes de consultoría y otros servicios personales, con el propósito de ayudar a NIKE en el diseño, desarrollo, publicidad, marketing y/o venta de productos NIKE, la promoción de la marca NIKE o del deporte del fútbol. E.-Informar, de manera oral o por escrito, sobre los productos NIKE suministrados al jugador a través del programa de pruebas de desarrollo de producto de NIKE. F.-Estar disponible para la creación y/o producción de anuncios, materiales, contenido o comerciales de marketing o promocionales, como, por ejemplo, asistir a sesiones fotográficas para anuncios impresos, carteles, folletos y otros materiales promocionales, estar disponible por teléfono u ordenador para facilitar contenidos, asistir a sesiones de desarrollo de producto y sesiones de grabación de video, audio y/o cine relacionados con actividades comerciales o cualquier otro esfuerzo publicitario o comercial, etc.

II.-Contrato con KRAFT BISCUITS IBERIA, S.L. Asimismo, Kerad Project 2006, S.L. celebró un contrato con KRAFT BISCUITS IBERIA, S.L., en fecha 18 de enero de 2010. De acuerdo con este contrato, el obligado tributario se comprometió a realizar, entre otras, las siguientes actividades: (1) participar en las sesiones de rodaje de 2 anuncios de televisión, (2) participar en las sesiones que fueran necesarias para obtener fotografías que ilustren la campaña publicitaria, (3) posibilidad de asistir a un evento y/o acto promocional o publicitario organizado por KRAFT para la entrega de premios de la marca.

III.-Contrato con Valentín, S.A. Kerad Project 2006, S.L. también celebró un contrato con Valentín, S.A., en fecha 31 de julio de 2010. De acuerdo con este contrato, el obligado tributario se comprometió a realizar, entre otras, las siguientes actividades: (1) rodaje y sesiones de fotos, (2) rueda de prensa/actos con clientes, (3) usar los productos (relojes y joyas) en actos públicos tales como entrevistas en televisión, prensa, eventos, presentaciones, ruedas de prensa, etc., (4) emitir declaraciones públicas que puedan suponer una valoración positiva para el cesionario y/o sus productos o servicios.

IV.-Contratos con el FC Barcelona. Kerad Project, S.L. también celebró dos contratos con el FC Barcelona. El primero, de fecha 20 de octubre de 2008 y, el segundo, el 26 de febrero de 2010. De acuerdo con estos contratos, el obligado tributario se comprometió a realizar, entre otras, las siguientes actividades: (1) Asistir, participar, promocionar y difundir las reuniones, manifestaciones, actos públicos y privados, y convenciones en los que se requiera su presencia, especialmente cuando tenga relación con las empresas colaboradoras o las entidades organizadoras de las competiciones en que participe el FC Barcelona, o empresas sponsor del FC Barcelona, de la Fundación del FC Barcelona, o en relación con las peñas y entidades constituidas para dar apoyo al FC Barcelona, (2) vestir ropa, uniformes, calzados, o exhibir marcas o símbolos publicitarios en las ocasiones que se le indique, (3) conducir vehículos que, según acuerdos publicitarios firmados con empresas del sector, el FC Barcelona le indique, (4) intervenir, bien de forma individual bien con otros profesionales, es decir, colectivamente con otros jugadores o con todo el equipo del FC Barcelona, en filmaciones, anuncios publicitarios, cinematográficos, televisivos, en prensa, radio, y a permitir su reproducción pública, etc."

Obligaciones contractuales que exceden de lo que es el mero ejercicio y explotación de los derechos de imagen, constituyendo una actividad que precisa la ordenación de medios personales, recordemos que una persona se encargaba de la organización para explotar estos derechos, y materiales, puesto que se exige en los diversos contratos una actividad que trasciende la mera utilización y explotación de la imagen del recurrente por terceros.

CUARTO.- Doctrina jurisprudencial y su proyección al caso.

La cuestión de interés casacional objetivo debe responderse en el sentido de que a la luz de los artículos 25.4.d) y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y conforme a las circunstancias concurrentes en el presente recurso, en concreto del

contenido de los contratos suscritos entre la parte recurrente con terceros para la explotación de su imagen, con las características anteriormente descritas, los rendimientos obtenidos directamente por ceder sus derechos de imagen a terceros con causa distinta del mero uso pasivo de tales derechos, en la medida en que impliquen el desarrollo de actividades adicionales de carácter personal por parte del cedente de referidos derechos de imagen, deben considerarse rendimientos del capital mobiliario o de actividades económicas.

Proyectada esta doctrina al caso que nos ocupa, determinado el contenido de los contratos de explotación de los derechos de imagen del recurrente en los ejercicios de 2008 a 2010, deben considerarse que los ingresos obtenidos constituyen rendimientos por actividades económicas sujetos al IRPF.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Dada las dudas jurídicas suscitadas como se desprende del contenido de la sentencia impugnada y la dictada en este recurso de casación, no procede imponer las costas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos segundo y cuarto.

Segundo.- Haber lugar al recurso de casación n.º 7113/2019, interpuesto por D.º. Isidoro, representado por el procurador de los Tribunales D.º. Antonio Barreiro-Meiro Barbero, contra la sentencia de 13 de mayo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º. 64/2017, sentencia que se casa y anula respecto de las dos cuestiones suscitadas.

Tercero.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución de 1 de diciembre de 2016, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria de la reclamación deducida frente al Acuerdo de liquidación tributaria dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña en fecha 5 de junio de 2013, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008-2009-2010, y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 5 de junio de 2013; resolución del TEAC que se anula parcialmente, en tanto que procede declarar no conforme a derecho y anular el acuerdo de liquidación y la resolución sancionadora, ambas de 5 de junio de 2013, en la parte relativa a la regularización realizada al obligado tributario en el caso del IRPF del año 2008 por razón de los rendimientos del trabajo obtenidos en el Reino Unido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2008, y las cantidades a deducir por cotizaciones al National Insurance, y respecto de los ejercicios 2008 a 2011 por los ingresos obtenidos por la explotación de derechos de imagen que deben considerarse no como procedentes de rendimientos de capital mobiliario, sino de actividades económicas, condenando a la Administración a devolver al recurrente las cantidades que se hubieran pagado de forma indebida, con sus correspondientes intereses de demora.

Cuarto. - No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.