

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078301

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 11 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7113/2019

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Rendimientos íntegros. Retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial. Deportistas profesionales. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. Regímenes especiales. Derechos de imagen. Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. *Rentas de la actividad profesional de los deportistas a pesar de la calificación privada del contrato como de cesión de derechos de imagen.* Se plantean en el presente recurso dos cuestiones que de forma nítida que alcanzan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, cuales son: por un lado si las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social -o a 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 IRPF conforme a lo previsto en el art. 19 Ley IRPF y si a la luz de los arts. 25.4 d) y 27.1 Ley IRPF 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. En relación con la deducibilidad de las cuotas pagadas con carácter obligatorio a entidades que gestionan los seguros sociales en otros países y que resultan asimilables a nuestra Seguridad Social, es preciso advertir que en la actualidad son comunes los desplazamientos entre países de trabajadores, bien porque cambien de residencia en un determinado periodo impositivo o bien porque sean trabajadores transfronterizos, con residencia en un país pero con desarrollo efectivo de su actividad laboral en otro, aconteciendo que en ambos casos existirán pagos de cuotas de seguros sociales a entidades de otros países. Siendo ello así, y no existiendo aun jurisprudencia sobre la deducibilidad o no de tales cuotas, estaría presente la presunción del art. 88.3 a) LJCA. Además, la exégesis sobre si tales pagos son deducibles de los rendimientos de trabajo del IRPF, a los efectos de determinar el rendimiento neto de los mismos, tiene una relevancia y generalidad indiscutibles, siendo conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para crear una doctrina aplicable a tales casos. Por otro lado, y en relación con la tributación de los rendimientos derivados de la cesión de derechos de imagen, si bien el número de supuestos en los que se aplica el ordenamiento tributario a tales rendimientos es relativamente pequeño, se trata de una cuestión cuya aclaración resulta relevante habida cuenta de la cuantía de los importes que, por lo general, se ventilan en tales contratos de cesión. Por ello se hace aconsejable, en beneficio del principio de seguridad jurídica contenido en el art. 9.3 CE, un nuevo pronunciamiento de esta Sala. [Vid., STS de 11 de octubre de 2012, recurso n.º 3278/2009 (NFJ075922)] para, en su caso, aclarar, matizar, reforzar -o, eventualmente, corregir o rectificar- la doctrina ya fijada en relación con la tributación de las retribuciones obtenidas por la cesión de derechos de imagen y también por otras actividades publicitarias o de asesoramiento realizadas por los deportistas de élite y otros sujetos cuya relevancia social les permite contratar determinadas acciones retribuidas en el ámbito de la comunicación social. [Vid., SAN de 13 de mayo de 2019, recurso n.º 64/2017 (NFJ078304) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 19, 25 y 27.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 11/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7113/2019

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7113/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 11 de junio de 2020.

HECHOS

Primero.

1. El procurador D. Antonio Barreiro Meiro Barbero, actuando en nombre y representación de D. Isidoro, presentó escrito el 15 de octubre de 2019 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 13 de mayo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 64/2017, que desestimó el recurso formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central ("TEAC") de 1 de diciembre de 2016 (R.G. 3801-13 y 3802-13), que a su vez estimó parcialmente la reclamación seguida contra las liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF") del recurrente, ejercicios 2008, 2009 y 2010.

2. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos:

2.1. En primer lugar, los artículos 33 (apartados 1 y 2), 67.1 y 72.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ("LJCA"); 218.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de 7 de enero de 2000 (BOE del 8 de enero) ("LEC") y 24.1 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ("CE"), en la medida en que la sentencia impugnada habría incurrido en incongruencia extra petitum porque confirmó la resolución del TEAC, impugnada en la instancia, [que a su vez había declarado que el negocio de cesión de derechos celebrado entre Isidoro y KERAD PROJECT 2006, S.L. ("KP") no era simulado, cuestión que se encontraba, entiende la recurrente, zanjada en vía administrativa en sentido favorable a sus intereses] y, no obstante, declaró que el negocio precitado sí era simulado. Dicha incongruencia no fue subsanada, aunque se solicitó por la recurrente, en el auto de 25 de julio de 2019, desestimatorio de tal petición.

2.2. En segundo lugar, los artículos 83.2, 213.1.c) y 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ("LGT"), habida cuenta de que, aun cuando la liquidación impugnada consideraba que había existido simulación en el contrato celebrado entre Isidoro y KP, el TEAC se extralimitó en sus funciones y concluyó que el citado negocio jurídico no era simulado sino que, invocando el artículo 1289 del Código Civil, aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889 (Gaceta de Madrid de 16 de agosto) ("CC"), de los hechos concurrentes debía entenderse que el contrato era nulo por dudas en relación con su objeto, si bien derivándose los mismos efectos que la simulación que había declarado la inspección: la imputación de las rentas percibidas por KP al Sr. Isidoro. Esto es, alega que el TEAC "en un claro exceso, actuó frente a la liquidación impugnada como lo habría hecho un Inspector jefe respecto de la propuesta elevada por el actuario en el seno de

un procedimiento de inspección, desconociendo con ello el objeto y la finalidad propia de las reclamaciones económico-administrativas y, en definitiva, de la función revisora que tiene atribuida".

2.3. En tercer lugar, 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 (BOE de 29 de noviembre) ("LIRPF"), pues si bien, en principio, la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, desde la perspectiva del deportista, pueden constituir rendimientos de una actividad económica (empresarial o profesional) o rendimientos del capital mobiliario, de las sentencias de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 4 de junio de 2008 (rec. 71/2006; ES:AN:2008:2262) y de 10 de marzo de 2010 (rec. 68/2009; ES:AN:2010:1149), así como de la sentencia de la Sección Segunda de la misma Sala de 23 de abril de 2009 (rec. 219/2006; ES:AN:2009:1796), confirmadas, respectivamente, por sentencias de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2012 (rec. cas. 4559/2008; ES:TS:2012:1477), de 28 de febrero de 2013 (rec. cas. 2773/2010; ES:TS:2013:933) y de 11 de octubre de 2012 (rec. cas. 3278/2009; ES:TS:2012:6931), se deriva que "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". No obstante, la sentencia impugnada califica los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen como rendimientos del capital mobiliario.

2.4. En cuarto lugar, los artículos 19. 1 y 2.a) LIRPF y 14 CE, al entender que sólo pueden reducirse en los rendimientos del trabajo del IRPF cuotas satisfechas a la Seguridad Social española, y no las pagadas a organismos equivalentes de otros países, yendo en contra de la doctrina dictada por la Dirección General de Tributos ("DGT") en respuestas a consultas vinculantes de 6 de octubre de 2014 (V2616-14) y de 26 de julio de 2018 (V2246-18) y del principio de igualdad.

2.5. En quinto lugar, los arts. 16, 179, 183.1, 191.1 LGT, 1276 CC y 24.2 CE porque, al declarar que los contratos celebrados entre el Fútbol Club Barcelona ("FCB") y la empresa International Management Group (Overseas) LLC., Sucursal en España ("IMG") fueron simulados y que el Sr. Isidoro debía incluir en la base imponible de su IRPF los pagos realizados por el FCB a IMG, deriva de ello la culpabilidad del Sr. Isidoro, siendo así que "[l]as afirmaciones consistentes en que "es conocida la obligación de un sujeto pasivo de incluir?la totalidad de los rendimientos obtenidos" o "se entiende que le era exigible otra condu[c]ta", resultan insuficientes para justificar la culpabilidad, por cuanto [que] no se puede sancionar mediante razonamientos apodícticos, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere". Entiende, por todo ello, que se "vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia, pues [...] no es lícito motivar la culpabilidad por exclusión".

3. Considera que las infracciones que imputa a la sentencia recurrida han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir y que las normas reputadas como infringidas forman parte del Derecho estatal.

4. Expresa que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia previstas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 LJCA, así como la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA, lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

4.1. En relación con el segundo grupo de las infracciones imputadas a la sentencia, antes referidas [artículos 83.2, 213.1.c) y 239.3 LGT], concurriría la circunstancia del artículo 88.2.b) LJCA habida cuenta de que "subvierte la separación legal entre las competencias en materia de liquidación y de revisión", y ello porque "la LGT distingue entre las competencias en materia de liquidación y de revisión atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes", fijando así "un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia"; entiende que se ha de "eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado" porque "aunque mantenga el importe de

la cuota debida, en realidad, adopta una liquidación nueva y diferente de la revisada, invadiendo, de este modo, un ámbito competencial (la gestión o liquidación) ajeno al de la revisión administrativa", siendo ello "un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia".

También considera que concurriría, en relación con las mismas infracciones imputadas, la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA pues la doctrina contenida en la sentencia, de generalizarse, podría afectar a un gran número de situaciones.

Y, del mismo modo, en relación con idénticas vulneraciones denunciadas entiende que concurriría la presunción del artículo 88.3.a) LJCA, porque no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo que resuelva una cuestión jurídica como la que ahora se suscita.

4.2. En relación con el tercer grupo de infracciones imputadas, antes referidas (artículos 25.4.d) y 27.1 LIRPF), entiende que concurriría la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA habida cuenta de que la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 2009 (rec. 219/2006; ES:AN:2009:1796) contiene una doctrina que resultaría contradictoria con la de la sentencia que se recurre, pues aquella califica, a efectos del IRPF, los servicios prestados a empresas con las que no tiene relación laboral como rendimientos de actividades económicas y no como rendimientos del capital mobiliario (postura, esta última, de la sentencia de instancia ahora impugnada).

Y también en relación con el citado grupo de infracciones denunciadas, concurriría la presunción del artículo 88.3.a) LJCA pues, pese a existir sentencias del Tribunal Supremo sobre el particular, sería necesario reafirmar, reforzar o matizar los preceptos debatidos, considerando "conveniente que, en aras a garantizar los principios de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la ley, el TS dicte una Sentencia donde exprese con claridad qué condiciones deben concurrir para calificar como rendimientos del capital mobiliario o de actividades económicas a los efectos del IRPF, los ingresos que perciben los deportistas profesionales como consecuencia de la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización".

4.3. En relación con el cuarto grupo de infracciones imputadas a la sentencia de instancia, antes referidas [artículos 19, apartados 1 y 2.a), LIRPF y artículo 14 CE], concurriría la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA pues la Sentencia recurrida establece una doctrina sobre los artículos infringidos que afecta a un gran número de situaciones ya que "afecta a todas las personas físicas que, pese a residir en España, trabajan en el extranjero en virtud de un contrato laboral y pagan cotizaciones a la seguridad social en dichos estados. Piénsese que, en el presente momento, hay un número importante de personas residentes en España que diariamente se desplazan a trabajar a Gibraltar, Andorra, Portugal, Francia, etc., y que, por un lado, tienen la obligación de presentar su declaración de IRPF en España y, por otro, pagan cotizaciones a la seguridad social en los estados donde prestan sus servicios laborales. En todos estos casos es necesario saber si las cotizaciones que pagan estas personas son un gasto deducible para determinar el rendimiento neto del trabajo a incluir en la base imponible general del impuesto".

Además, considera que concurre, en relación con tales infracciones denunciadas, la presunción del artículo 88.3.a) LJCA al no existir jurisprudencia sobre el particular.

4.4. Finalmente, en relación con el quinto grupo de infracciones antes referidas [artículos 16, 179.2.d), 183.1, 191.1 LGT, 1276 CC y 24.2 CE] entiende que concurre la presunción del artículo 88.3.a) LJCA en la medida en que "resulta preciso aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación, a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el art. 16.3 de la LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del art. 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma". Y señala seguidamente que "[e]n efecto, tratándose de un supuesto de simulación, la línea jurisprudencia mayoritaria del TS considera sancionable toda conducta calificada como constitutiva de simulación (entre otras, SSTS de 29 de marzo de 2010, Recurso núm. 3400/2010, de 7 de julio de 2011, Recurso núm. 260/2008). Ahora bien, el TS en sus recientes Autos de 20 de noviembre de 2017, 10 de octubre y 5 de diciembre de 2018 ha puesto de manifiesto que no es ésta una postura unánime al existir sentencias tanto de la AN como del TS que anulan las sanciones impuestas por insuficiente motivación de la culpabilidad (entre otras, STS de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013). Por ello, el propio TS ha considerado necesario pronunciarse sobre esta cuestión para que, cumpliendo su función uniformadora, sirva como criterio orientador de los Tribunales inferiores, así como pacificador de la situación controvertida".

5. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 23 de octubre de 2019. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la recurrente y la Administración recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Al tiempo de personarse, la Administración General del Estado, al amparo del artículo 89.6 LJCA, se ha opuesto a la admisión a trámite del recurso de casación, argumentando, en esencia: (i) que la cuestión debatida versa sustancialmente sobre cuestiones probatorias, esto es, sobre la forma en que la Sala de instancia ha valorado los indicios acreditativos de renta de la recurrente, ámbito vetado en casación por mor del artículo 87 bis 1 LJA; (ii) que las infracciones normativas denunciadas no son suficientemente relevantes, y ello porque no se trata de una cuestión estrictamente exegética de la normativa supuestamente infringida sino únicamente de la valoración efectuada por la Sala de instancia en relación con las circunstancias fácticas que aprecia; y (iii) que al tratarse de un caso muy específico y relacionada su impugnación con valoraciones probatorias no se presentan las notas de generalidad que justificaría la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y D. Isidoro se encuentran legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito, la sociedad recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir las circunstancias de interés casacional del artículo 88.2.a), b) y c) LJCA, así como la presunción del artículo 88.3.a) LJCA. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que también se cumple el requisito del artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.

El análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos recogidos en la resolución impugnada, nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunos datos que han de ser tenidos en cuenta:

1) D. Isidoro cedió el 23 de junio de 2006 sus derechos de imagen, hasta el año 2025 y por un importe total 3.000 euros, a una sociedad (KP), creada ese mismo año y representada en el citado negocio jurídico por el padre del jugador, aun cuando el Sr. Isidoro tiene la práctica totalidad de sus participaciones sociales. El referido contrato de cesión de derechos de imagen entró en vigor el día de su firma, si bien el 17 de marzo de 2009 se suscribió ante

fedatario público acta notarial de protocolización de este contrato privado. No obstante, de los hechos concurrentes se deriva que el Sr. Isidoro actuó con posterioridad a la cesión de derechos de imagen como si no los hubiera cedido a la hora de negociar campañas de publicidad y otros eventos relacionados, contratando por cuenta propia y no de la sociedad.

2) Por otro lado, el Sr. Isidoro contrató con IMG para que fuera su agente y representante, actuando de enlace entre el FCB y el citado jugador de fútbol, siendo así que el FCB por tal motivo firmó con tal entidad sendos contratos en fechas 16 de mayo de 2008 y 26 de febrero de 2010 con el objeto de facilitar la plena integración del jugador en el equipo, garantizar el cumplimiento por éste de las normas del FCB y abstenerse de conductas que pusieran en riesgo la permanencia del jugador en el FCB, motivo por el que el club de fútbol pagó a IMG una serie de cuantías.

3) La Agencia Estatal de la Administración Tributaria ("AEAT") regularizó el IRPF del jugador por los años 2008, 2009 y 2010 por entender, en esencia, que los pagos realizados por FCB en concepto de derechos de imagen a KP (titular de derechos de imagen) debían calificarse como rendimientos de capital mobiliario en la base imponible del IRPF del Sr. Isidoro; por otro lado, consideró que los pagos realizados por FCB a IMG (agente del jugador) era simulados pues los servicios dirigidos a velar por la integración de D. Isidoro en el equipo y el cumplimiento de sus obligaciones como jugador y a conseguir una relación pacífica de éste con el Club, evitando que aquél pudiera generar tensiones o problemas para el FCB, eran obligaciones contraídas contractualmente por el Sr. Isidoro frente al FCB. Por ende, los pagos realizados por el FCB a IMG debían haberse declarado en la base imponible del IRPF del jugador en concepto de rendimientos del trabajo; asimismo, incluyó en la base imponible unas cantidades pagadas en 2008 por Manchester United, F.C.L. entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2008; y, finalmente, acordó sanciones por los incumplimientos tributarios antes referidos.

4) Al recurrirse ante el TEAC la liquidación derivada de la regularización antes referida, dicho órgano administrativo -por remisión a una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 4 de diciembre de 2014, recaída en la reclamación nº NUM000- entendió en resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2016 que no había existido simulación en relación con el contrato de cesión de derechos de imagen firmado por el Sr. Isidoro con KP, pero que, no obstante y por mor del artículo 1289 CC, de los hechos concurrentes debía entenderse que la referida cesión de derechos de imagen resultaba en todo caso nula por las dudas existentes en relación con el objeto del contrato, desprendiéndose por lo demás idénticos efectos tributarios en cuanto a la inclusión de tales rentas en la base imponible del jugador.

5) Impugnada por el Sr. Isidoro la resolución del TEAC anteriormente citada, la sentencia de la Audiencia Nacional ahora recurrida desestima el recurso en todas sus pretensiones, indicando, además, por remisión a la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia ("TSJ") de Cataluña, de 23 de mayo de 2018 (rec. 366/2015; ES:TSJCAT:2018:5660), interpuesto por KP respecto a la regularización practicada por el impuesto de sociedades de los mismos ejercicios que aquí se enjuician y en relación con el mismo motivo (la consideración del contrato de cesión de derechos de imagen entre el recurrente y KP), que tal contrato fue nulo por haberse producido una simulación absoluta.

Por otro lado, y en relación con las rentas pagadas por el Manchester United, F.C.L. entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2008, la Audiencia Nacional niega la deducción de las cuotas pagadas a la referida Seguridad Social en el Reino Unido (Estado miembro de la Unión Europea en aquel momento) de tales rendimientos del trabajo.

6) Habiéndose instado por el recurrente la rectificación, subsanación y complemento de la sentencia ahora impugnada, al denunciarse en esencia vicios de incongruencia y algunas incorrecciones formales, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional dictó auto de 25 de julio de 2019 (ES:AN:2019:1832AA), rectificó algunas expresiones de la resolución hoy impugnada ("derechos de autor", contenida párrafo primero del fundamento de derecho cuarto, por "derechos de imagen"; y "constituían rendimientos del trabajo personal", contenida en el último párrafo del fundamento de derecho quinto, que se sustituye por "constituían rendimientos de actividad profesional") pero no apreció vicio alguno de incongruencia, recogiendo expresamente lo siguiente:

"(...) la Sala no puede compartir el reproche de incongruencia que, en definitiva, se realiza a la sentencia dictada en este proceso. En el suplico de la demanda se solicitaba la declaración de no ser conforme a Derecho la resolución del TEAC que directamente se impugnaba, pero también la devolución de las cantidades pagadas por razón de los acuerdos de liquidación. Ello, y el cuerpo de la demanda, pone de manifiesto que el objeto del debate

no reside únicamente en la resolución de TEAC, sino, a la postre, en si la liquidación originariamente impugnada es o no conforme a Derecho.

Así las cosas, lo determinante es que el contrato de 23 de junio de 2006, celebrado entre [D. Isidoro y] KERAD PROJECT, es considerado nulo, con las consecuencias que de tal nulidad se derivarían en el aspecto tributario. De manera que si la nulidad deriva de la simulación absoluta o de la imposibilidad de identificar el objeto del contrato, no altera los términos del debate en la medida en la que ambas causas de nulidad fueron objeto de análisis en la liquidación y posterior resolución del TEAC. Esto explica, además, que la resolución del TEAC fuera desestimatoria pese a alterarse la causa de nulidad apreciada y que nuestra sentencia sea también desestimatoria.

Por lo demás, de seguirse la concepción estrecha del objeto del proceso que se encuentra en la base del reproche de incongruencia que se formula, el demandante habría obtenido lo pretendido en relación con la resolución del TEAC: la Sala ha descartado la causa de nulidad apreciada por el TEAC. Lo que no habría triunfado es su pretensión de nulidad de la liquidación (implícita en la solicitud de devolución de "las cantidades pagadas por razón de los citados acuerdos de liquidación"), precisamente por considerarse acertada la calificación de simulación absoluta y consiguiente nulidad del contrato en cuestión.

En definitiva, la cuestión controvertida era si el contrato de 23 de junio de 2006, celebrado entre Apolonio y entre KERAD PROJECT era o no nulo. Y tal cuestión se resolvió por la Sala haciendo propio el criterio de la existencia de simulación mantenido por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia que había enjuiciado la cuestión en el seno de la impugnación de las regularizaciones de la entidad (de la que el aquí demandante es accionista mayoritario) por los conceptos de IVA e Impuesto sobre Sociedades".

Tercero.

1. La sentencia que constituye el objeto de este recurso recoge en su fundamento jurídico quinto lo siguiente:

"Con respecto a esta regularización por los derechos de imagen resta por analizar si, tal como afirma el demandante, se infringen los artículos 25.4.d) y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en las Sentencias de 11 de octubre de 2012 (cas. 3278/2009) y de 28 de febrero de 2013 (cas 2773/2010). Se afirma que, considerando el contenido concreto de los contratos suscritos por KERAD PROJECT 2006, S.L., si tal como afirma la Inspección los ingresos derivados de los mismos han de imputarse al demandante, tales rendimientos no son, bajo ningún concepto, rendimientos del capital mobiliario de GPB sino ingresos procedentes de actividades económicas, cuestión esta no abordada en la contestación a la demanda.

El art. 25.4.d) de la Ley 35/2006 dispone que son rendimientos del capital mobiliario "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." De modo que lo que está en cuestión es si los rendimientos obtenidos por el demandante como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen son o no consecuencia del ejercicio de una actividad económica, definida en el art. 27.1 indicado en los siguientes términos: "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."

Pues bien, 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 demandante, de medios personales y materiales para la explotación de su imagen. Son las empresas a quienes el demandante cede la imagen, quienes disponen y ordenan la actividad dirigida a la explotación de la imagen de [D. 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.

En tal sentido ha de resaltarse que las dos sentencias a las que alude el demandante 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".

2. Seguidamente, en el fundamento jurídico sexto se señala que:

"(...) se aduce que el acuerdo de liquidación infringe el artículo 19.1 y 2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, por cuanto incorpora a la base imponible general "un rendimiento íntegro del trabajo", sin deducir las cotizaciones pagadas por el obligado tributario al sistema nacional de seguridad social británico, que ascendieron a 7.646,67 euros que debieron minorar el rendimiento neto computado.

Nada referente a esta cuestión se aborda en el acuerdo de liquidación ni en la impugnación ante el TEAR. La Sala considera al respecto que 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, aspecto del cual enseguida nos ocuparemos".

Cuarto.

Sin perjuicio de que la controversia, en particular, la negación de la deducibilidad de las cuotas de la Seguridad Social británica con relación a los rendimientos del trabajo que tributan en España, pueda ser analizada también desde la perspectiva de alguna de las libertades fundamentales de circulación previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Diario Oficial de la Unión Europea C 83 de 30 de marzo de 2010), cabe considerar lo siguiente:

1. El artículo 19 LIRPF recoge:

"1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios".

2. La contestación a la consulta de la DGT de 6 de octubre de 2014 (V2616-14) indicó que "[s]i, de acuerdo con la normativa vigente en la materia, la legislación de la Seguridad Social aplicable a la consultante es la inglesa, por lo que debe cotizar a la Seguridad Social de dicho Estado por motivo del desarrollo de su trabajo por cuenta ajena, y, estando, tales cotizaciones, vinculadas directamente a los rendimientos íntegros del trabajo declarados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrían la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo".

3. La contestación a la consulta de la DGT de 26 de julio de 2018 (V2246-18) consideró que, "en relación con las cotizaciones a la Seguridad Social francesa, cabe indicar que, si, de acuerdo con la normativa vigente en la materia, la legislación de la Seguridad Social aplicable al trabajador resulta ser la francesa, debiendo cotizar a la Seguridad Social francesa por motivo del desarrollo de su trabajo por cuenta ajena en dicho país, y, estando, tales cotizaciones, vinculadas directamente a los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos por su trabajo en el

extranjero y sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a declarar por el trabajador, tendrían la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo".

Quinto.

1. La sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 2009 (rec. 219/2006; ES:AN:2009:1796) entendió, en relación con la calificación de los rendimientos obtenidos por determinadas acciones realizadas por un sujeto que había cedido sus derechos de imagen a una sociedad vinculada, que: "(...) esas actividades publicitarias, de asesoramiento y otras complementarias van más allá de aquella cesión [de derechos de imagen]. Así el sujeto pasivo se obliga a una prestación más completa, que requiere su intervención activa como el spot para Nutrexpa 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".

2. La sentencia de esta Sala de 11 de octubre de 2012 (rec. cas. 3278/2009; ES:TS:2012:6931), que desestima el recurso de casación frente a la sentencia citada en el apartado anterior, indicó:

"Resume[...] acertadamente la parte recurrente el pronunciamiento impugnado en tanto el mismo se basa en el examen de los contratos celebrados entre las partes para llegar a la conclusión de que el jugador se compromete a realizar una serie de prestaciones que exceden de la cesión de los derechos de imagen y por tanto retribuidos, imputando la totalidad de los rendimientos al jugador recurrente. Contra dicho parecer de la Sala de instancia se alza la parte recurrente considerando que no es correcta la calificación que del contrato ha realizado la Sala de instancia, puesto que procede calificar el contrato entre las empresas como contrato con prestación a cargo de tercero, en el que las contraprestaciones convenidas son completamente accesorias a las previas cesiones del derecho de imagen, sin que exista justificación del porque? dicha calificación y dejando vacío de contenido el contrato principal al imputar íntegramente las cantidades pactadas al jugador. Sin que las resoluciones judiciales que transcribe la Sala sean de aplicación al caso. Se construyen una realidad contractual en el vacío, sin reseñar cuál es el mecanismo tributario por el que el jugador ha de integrar dichas cantidades, simulación, imputación, régimen de vinculadas..., ni se cita artículo alguno que sustente la posición de la parte Audiencia Nacional. En definitiva, procede considerar válido el contrato original de cesión del derecho de imagen, cuando estas cesiones se proyectaron en el tiempo se generaron unas contraprestaciones que no tuvieron al jugador como destinatario, sin que este recibiera cantidad alguna de Empredimentos ni de Overseas.

Como se ha indicado no se cuestionan los hechos, que se reflejan en la sentencia de instancia siguiendo los dictados del TEAC, frente a la apariencia de los contratos celebrados entre las empresas, ningún reparo jurídico cabe realizar para que la Sala de instancia legítimamente concluyera que en realidad a través de la relación contractual entre las empresas, se estaba retribuyendo determinadas prestaciones del jugador que excedían de la explotación del derecho de imagen, girando unas cantidades que, dado que estaban retribuyendo dichas actividades perfectamente descritas, quedaban sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas como rendimientos por actividades profesionales".

Sexto.

En suma, se plantean en el presente recurso dos cuestiones que de forma nítida y a juicio de esta Sección de Admisión alcanzan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, cuales son: por un lado si resultan deducibles de los rendimientos del trabajo las cuotas a la Seguridad Social abonadas en otro Estado de la Unión Europea; y, por otro lado, si cuando se ha declarado la nulidad de un negocio jurídico de cesión de los derechos de imagen a una sociedad, aun así la retribución por tales derechos satisfecha a la persona física cedente de los mismos ha de conceptuarse conforme al artículo 25.4.d) LIRPF como rendimientos del capital o bien, en la medida en que impliquen prestaciones intuitu personae por parte del cedente, distintas de la mera cesión de los derechos de imagen antes referidos, han de considerarse a la luz del artículo 27.1 LIRPF como rendimientos de actividades económicas.

Séptimo.

1. Conforme a lo indicado con anterioridad, la Sección de Admisión considera que, de todas las cuestiones que cabe inferir del escrito de preparación, únicamente presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia las siguientes: (i) determinar si las cotizaciones pagadas a la Seguridad Social -o a 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 IRPF conforme a lo previsto en el artículo 19 LIRPF; (ii) especificar si a la luz de los artículos 25.4.d) y 27.1 LIRPF 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.

2. Las cuestiones antes referidas tienen interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque o bien no existe jurisprudencia sobre las mismas, o bien convendría matizar o reafirmar la doctrina fijada en las resoluciones de esta Sala que se han pronunciado sobre la cuestión

3. Así, en relación con la deducibilidad de las cuotas pagadas con carácter obligatorio a entidades que gestionan los seguros sociales en otros países y que resultan asimilables a nuestra Seguridad Social, es preciso advertir que en la actualidad son comunes los desplazamientos entre países de trabajadores, bien porque cambien de residencia en un determinado periodo impositivo o bien porque sean trabajadores transfronterizos, con residencia en un país pero con desarrollo efectivo de su actividad laboral en otro, aconteciendo que en ambos casos existirán pagos de cuotas de seguros sociales a entidades de otros países. Siendo ello así, y no existiendo aun jurisprudencia sobre la deducibilidad o no de tales cuotas, estaría presente la presunción del artículo 88.3.a) LJCA. Además, la exégesis sobre si tales pagos son deducibles de los rendimientos de trabajo del IRPF, a los efectos de determinar el rendimiento neto de los mismos, tiene una relevancia y generalidad indiscutibles, siendo conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para crear una doctrina aplicable a tales casos.

4. Por otro lado, y en relación con la tributación de los rendimientos derivados de la cesión de derechos de imagen, si bien el número de supuestos en los que se aplica el ordenamiento tributario a tales rendimientos es relativamente pequeño, se trata de una cuestión cuya aclaración resulta relevante habida cuenta de la cuantía de los importes que, por lo general, se ventilan en tales contratos de cesión. Por ello se hace aconsejable, en beneficio del principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE, un nuevo pronunciamiento de esta Sala para, en su caso, aclarar, matizar, reforzar -o, eventualmente, corregir o rectificar- la doctrina ya fijada en relación con la tributación de las retribuciones obtenidas por la cesión de derechos de imagen y también por otras actividades publicitarias o de asesoramiento realizadas por los deportistas de élite y otros sujetos cuya relevancia social les permite contratar determinadas acciones retribuidas en el ámbito de la comunicación social.

5. Habiéndose apreciado interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA y en relación con el artículo 90.4 LJCA, si concurren más motivos alegados por la recurrente distintos a los ya analizados.

Octavo.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el apartado 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 19, 25.4.d) y 27 LIRPF.

Noveno.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Décimo.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación tramitado con el número RCA/7113/2019, preparado por la representación procesal de D. Isidoro, contra la sentencia dictada el 13 de mayo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 64/2017.

2º) 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) Especificarse 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.

3º) 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.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto, para su tramitación y decisión.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.