

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093373

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 998/2024, de 6 de junio de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 544/2023

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Rendimientos íntegros. Retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial. Deportistas profesionales. Regímenes especiales. Derechos de imagen. La sentencia recurrida rechazó la calificación de los rendimientos como procedente de actividad económica, sosteniendo que "(a) diferencia de los supuestos analizados por el Tribunal Supremo [Vid., STS de 11 de octubre de 2012 recurso n.º 3278/2009 (NFJ075922)], y a diferencia también de lo considerado por el TEAC en la resolución que ahora se impugna, las pruebas del expediente no justifican que en este caso concreto estemos ante cesión de derechos realizada por el recurrente en el ámbito de la actividad económica como tenista profesional. Los ingresos obtenidos por la cesión de su imagen no requieren de aquella actividad proactiva del tenista, ni provienen de su actividad profesional como tal, sino que se trata de rentas distintas y desvinculadas del desarrollo de dicha actividad profesional. Es evidente que la imagen del deportista va ligada al éxito y a la fama, siendo indudable que cuanto mayor sea el reconocimiento o fama del deportista mayor relevancia cobrarán las retribuciones ligadas a la misma, pero ello no autoriza a calificar esas rentas -como hizo en este caso la Inspección- como procedentes de una actividad económica, pues la retribución satisfecha por la referida sociedad no obedece a la actividad deportiva sino a la cesión de la imagen pública del deportista en los términos del contrato suscrito por ambas partes. La Sala de instancia da la razón al recurrente cuando dice que la obtención de rendimientos por la explotación de los derechos de imagen puede traer causa de la fama que otorga la realización de un deporte de forma excelente, pero ello no significa que sea parte de la actividad económica desarrollada por el deportista como tal. La Abogado del Estado aboga por un automatismo consistente en entender que los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen del deportista profesional autónomo deben considerarse procedentes de una actividad económica encuadrable por mor del art. 27 Ley IRPF en el supuesto de rendimientos por actividades económicas. Lo cual no es más que un *desideratum*, puesto que con ello viene a negar el propio sistema ideado por el legislador, el tratamiento dado a efectos del IRPF a los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen, con las distinciones apuntadas, acreditan el carácter independiente y sustantivo de los derechos de imagen de una persona sobre su propia imagen, como patrimonio inmaterial susceptible de explotación a través de diversos cauces, en el seno de una relación laboral, como actividad habitual o principal ordenando su explotación por el titular, o cediendo su explotación a un tercero; recordemos que es la propia Ley de Propiedad Intelectual la que establece que el autor de una obra tiene derecho a decidir sobre su explotación y reconoce a los deportistas el derecho a controlar la utilización de su imagen en el ámbito deportivo, tanto en competiciones deportivas, como en publicidad o patrocinios, reconociéndole el derecho a ceder o autorizar el uso de su imagen por un tercero, es el propio Código Civil el que reconoce a toda persona el derecho a su propia imagen y ser indemnizado por daños y perjuicios por su utilización sin consentimiento. El Tribunal confirma la sentencia recurrida y estima que los derechos de imagen de un deportista profesional constituyen, o pueden constituir, una fuente de ingresos al margen de la propia actividad deportiva desarrollada, por más que esta sirva como potenciadora de la importancia económica de este patrimonio inmaterial susceptible de ser comercializado; los derechos de imagen de un deportista profesional, normalmente, suelen provenir de la naturaleza de la actividad deportiva, en función de la mayor o menor proyección y aceptación pública, pero no forman parte de dicho trabajo. El automatismo que pretende la Abogado del Estado de encuadrar los derechos de imagen de un deportista profesional en la actividad económica deportiva, sin más, como efecto derivado de la mera realización de la actividad deportiva y accesoria a esta, carece no sólo de base jurídica alguna, sino que con tal parecer se niega el sistema ideado por el legislador para establecer su tributación por IRPF, además, con la generalidad que es formulada, prescindiendo de cada caso concreto, se hace supuesto de la cuestión. En definitiva, partiendo del casuismo de la materia, según las circunstancias de cada caso, puede encuadrarse los ingresos obtenidos por los deportistas profesionales autónomos en los supuestos de los arts. 25.4 ó 27.1 Ley IRPF, como rendimientos de capital mobiliario o procedente de actividad económica; debiéndose negar que en todo caso y en cualquier circunstancia los rendimientos obtenidos por deportistas profesionales por la cesión de derechos de imagen deban ser calificados como rendimientos de actividades económicas en el IRPF. En este caso concreto, examinado el supuesto en la sentencia de instancia y valorando las circunstancias fácticas concurrentes, resulta correcta la calificación realizada y el encuadre de los rendimientos obtenido por la cesión de imagen del deportista en los ejercicios 2007 a 2010, como de

capital mobiliario, art. 25.4 de la LIRPF. [Vid., ATS de 20 de julio de 2023, recurso n.º 544/2023 (NFJ090456) y SAN de 13 de abril de 2022, recurso n.º 761/2018 (NFJ090457) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (ley IRPF), arts. 17, 25, 27 y 92.

PONENTE:

Don Jose Antonio Montero Fernandez.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 998/2024

Fecha de sentencia: 06/06/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 544/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/06/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 544/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 998/2024

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de junio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 544/2023, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 13 de abril de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 761/2018, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de julio de 2018, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 20 de noviembre de 2014, que a su vez había desestimado la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Valencia de la AEAT y relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007 a 2010, por importe de 274.162,70 euros (222.568,87 de cuota y el resto de intereses de demora).

Se ha personado en este recurso como parte recurrida don Gumersindo, representado por el procurador de los tribunales don Jacobo Gandarillas Martos, bajo la dirección letrada de don Salvador José Llopis Nadal.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 761/2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, con fecha 13 de abril de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS

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

ESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo nº 761/2018 interpuesto por la representación procesal de D. Gumersindo, contra la resolución del TEAC de 16 de julio de 2018, descrita en el primer fundamento jurídico de esta sentencia, resolución que anulamos por su disconformidad a derecho, con sus inherentes consecuencias legales".

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 11 de enero de 2023, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo previo emplazamiento a las partes.

Tercero.

Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 20 de julio de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Discernir, interpretando los artículos 25.4 y 27.1 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio si, para que los rendimientos obtenidos por deportistas profesionales por la cesión de derechos de imagen puedan ser calificados como rendimientos de actividades económicas en el IRPF, es necesario que dicha cesión conlleve por parte de los deportistas una actividad propia y distinta de la actividad deportiva.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

El artículo 25.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en relación con el artículo 27.1 de la misma Ley. También, jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular la sentencia de 15 de diciembre de 2021 (RCA 7113/2019).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]."

Cuarto.

Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAC en el sentido expuesto". En el referido apartado tercero solicita "...que fije la siguiente doctrina:

- A tenor de los arts. 25.4.d) y 27.1 LIRPF, los rendimientos obtenidos por deportistas profesionales, por la cesión de derechos de imagen, NO son rendimientos de capital mobiliario sino rendimientos de actividades económicas. Para ser calificados como tales, NO es necesario que la cesión de los derechos de imagen conlleve, por parte de los deportistas, una actividad propia y distinta de la actividad deportiva".

Quinto.

Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de don Gumersindo se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "en su día se sirva dictar Sentencia en la que desestimando el recurso de casación, confirme la sentencia impugnada".

Sexto.

Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 4 de junio de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Sobre el debate.

Recoge el auto de admisión los hechos más relevantes a tener en cuenta en los siguientes términos:

1. Don Gumersindo celebró el 28 de abril de 2001 un contrato de cesión de derechos de imagen a favor de la sociedad EQUELITE S.L. en la que ostentaba una participación del 2,39% del capital social, contemplándose una duración inicial de setenta y cinco meses, siendo prorrogado por sendos contratos privados de 1 de julio de 2007 y 1 de septiembre de 2011, ulteriormente elevados a escritura pública.

2. El objeto del referido contrato era la explotación del nombre e imagen pública deportiva del obligado tributario, en su condición de jugador profesional de tenis. La sociedad EQUELITE se comprometía a satisfacer el 95% de los ingresos percibidos por la sociedad por la explotación de los derechos de imagen cedidos, minorado en el importe de las comisiones u otras retribuciones acordadas con terceros para ese fin.

3. El interesado declaró en su IRPF los rendimientos derivados del contrato como rendimientos de capital mobiliario, imputándolos al período impositivo en el que, según el contrato, eran exigibles y aplicando una reducción del 40%.

4. Iniciado procedimiento de comprobación e inspección en relación con el IRPF del interesado, de los ejercicios 2007 a 2010, la AEAT consideró que las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen a EQUELITE, debían ser calificadas como rendimientos de actividades económicas, no siendo procedente la citada reducción del 40% prevista para éstos.

5. Planteada por don Gumersindo reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación, fue desestimada por resolución del TEARCV de 20 de noviembre de 2014, frente a la que dedujo recurso de alzada que fue asimismo desestimado por el TEAC en resolución de 16 de julio de 2018, confirmando la calificación de los rendimientos como rendimientos de actividades económicas razonando que, en los casos de cesión de derechos de imagen, no cabe separar la actividad principal, que es actividad económica, de la cesión de derechos que deriva de la misma.

6. Disconforme con esta última resolución, el interesado la impugnó en sede contencioso-administrativa, siendo estimada su demanda por la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de abril de 2022, cuya ratio decidendi lleva a la sala de instancia a rechazar la calificación de los rendimientos como procedente de actividad económica, sosteniendo que:

"(a) diferencia de los supuestos analizados por el Tribunal Supremo tanto en la sentencia más arriba transcrita parcialmente, como en la STS de 11 de octubre de 2012 (R.C. 3278/2009), y a diferencia también de lo considerado por el TEAC en la resolución que ahora se impugna, las pruebas del expediente no justifican que en este caso concreto estemos ante cesión de derechos realizada por el recurrente en el ámbito de la actividad económica como tenista profesional.

En efecto, en el caso concreto que analizamos hay, por lo pronto, una cesión de derechos de imagen a un tercero, la entidad no vinculada EQUELITE S.L. (en la que el recurrente únicamente poseía una participación no significativa del 2,39%) a través de un contrato de cesión de derechos de imagen, en escritura pública de fecha 6 de junio de 2001 y objeto de sucesivas prórrogas en contratos posteriores escriturados en fechas 20 de febrero de 2008 y 5 de diciembre de 2011, respectivamente. Esa participación insignificante no permite desde luego, a diferencia del supuesto contemplado por el Tribunal Supremo en la sentencia antes transcrita, calificar a la entidad cesionaria de sociedad interpuesta, siendo la sociedad cesionaria como entidad especializada la encargada de llevar a cabo la explotación de la imagen del tenista, para lo cual contaba con los medios personales y materiales necesarios. El cedente, por su parte desarrollaba la actividad de tenista profesional, clasificada en el epígrafe 42 del Impuesto sobre Actividades Económicas y a tal fin disponía de su propia organización de medios de producción y recursos humanos que le permitían competir en el ámbito propio de su actividad profesional (fisioterapeutas, entrenadores, asistentes, nutricionistas, y demás personal necesario para desarrollar su actividad como tenista). Y es precisamente en este ámbito deportivo en el que se enmarca la manifestación de la Inspección recogida en el Acuerdo de liquidación: " el obligado tributario genera cuantiosos ingresos derivados principalmente de su participación en torneos nacionales e internacionales de tenis en los que consigue devengar el derecho a cobrar determinados premios". Y son esos los verdaderos ingresos derivados de la actividad de tenista en los que compromete su trabajo para la obtención del rendimiento.

Sin embargo, los ingresos obtenidos por la cesión de su imagen no requieren de aquella actividad proactiva del tenista, ni provienen de su actividad profesional como tal, sino que se trata de rentas distintas y desvinculadas del desarrollo de dicha actividad profesional.

Es evidente que la imagen del deportista va ligada al éxito y a la fama, siendo indudable que cuanto mayor sea el reconocimiento o fama del deportista mayor relevancia cobrarán las retribuciones ligadas a la misma, pero ello no autoriza a calificar esas rentas -como hizo en este caso la Inspección- como procedentes de una actividad económica, pues la retribución satisfecha por la referida sociedad no obedece a la actividad deportiva sino a la cesión de la imagen pública del deportista en los términos del contrato suscrito por ambas partes.

Por ello hemos de dar la razón al recurrente cuando dice que la obtención de rendimientos por la explotación de los derechos de imagen puede traer causa de la fama que otorga la realización de un deporte de forma excelente, pero ello no significa que sea parte de la actividad económica desarrollada por el deportista como tal. Y es que el art.27 de la LIRPF, al definir la actividad económica toma como presupuesto que sea el propio sujeto el que, con los medios necesarios y asumiendo los riesgos correspondientes, ordene por su cuenta los recursos materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad. En este sentido, la propia redacción del contrato suscrito entre el recurrente y EQUELITE S.L no deja lugar a dudas del papel asumido por esta última como encargada de intervenir y gestionar todos los procesos de negociación en la explotación de los derechos de imagen cedidos." (sic).

Segundo.

Posición de las partes.

La parte recurrente, como es procedente en sede casacional, se abstiene de entrar a examinar y valorar las distintas calificaciones jurídicas que sobre los contratos suscritos entre la parte recurrida y la entidad EQUELITÉS, S.L., y la intervención de aquel en distintos contratos celebrados entre esta y otras entidades interesadas en la imagen del recurrido a efectos publicitarios, y se abstiene de ponderar la valoración probatoria y su resultado fáctico, realiza la Sala de instancia; calificaciones y determinación de las bases fácticas realizadas por la Sala de instancia a las que debemos estar, sin que sea procedente entrar sobre las mismas, más en este caso en el que la recurrente nada opone al respecto.

La tesis que mantiene la parte recurrente es estrictamente jurídica, ante un tema general tan casuístico como el que nos ocupa, con diversas soluciones legales en función de los presupuestos fácticos y circunstancias acaecidas, la parte recurrente expone básicamente que en los casos de deportistas profesionales, no unidos a una entidad por vínculos laborales, realizan tal actividad económica como principal, sin que quepa separar esta actividad principal de otras accesorias, como la cesión de derechos de imagen; carece de lógica negar que esta deriva de una actividad principal, la deportiva, en la que se ordena por cuenta propia los medios dedicados a la obtención de los rendimientos, y ello aún cuando la explotación se realice a través de un tercero. Por tanto, debe concluirse que " los rendimientos que obtienen los deportistas profesionales por la cesión de sus derechos de imagen, en cuanto derivados de su actividad deportiva y obtenidos en el ámbito de esta, no son rendimientos de capital mobiliario. Son rendimientos derivados de una actividad económica, la deportiva, que realizan por cuenta propia (salvo, en el caso de que la actividad deportiva se realice al amparo de un contrato laboral). Y, para calificar estos rendimientos como derivados de actividades económicas, no es necesario, que para explotar sus derechos de imagen, el deportista tenga que realizar una actividad propia, dirigida a tal fin, distinta de la deportiva, utilizando para ello, por cuenta propia, medios específicos.... Los rendimientos obtenidos por la cesión de derechos de imagen existen porque existe la actividad profesional del deportista; son consecuencia necesaria de la misma". Considera que la correcta lectura del art. 27 de la LIRPF cuando se refiere a la actividad económica principal, se extrae que la cesión de derechos de imagen es su mera consecuencia, por lo que " estamos ante rendimientos derivados del ejercicio de la actividad económica deportiva cuya calificación como tales no requiere una actividad específica del sujeto dirigida a la promoción de su imagen, dada la vinculación de las actividades de cesión de la imagen y la deportiva y la accesoriedad de la primera".

La parte recurrida considera que la Abogacía del Estado pretende establecer un automatismo, consistente en que siempre la explotación de derechos de imagen por parte de deportistas profesionales ha de calificarse como rendimiento de actividad económica, que no se corresponde con la regulación legal, pretendiendo obviar absolutamente el art. 25.4.d) de la LIRPF. Lo cual es radicalmente contrario a la jurisprudencia sentada, que permite la posibilidad de que la cesión de derechos de imagen por parte de deportistas profesionales pueda considerarse como rendimientos del capital mobiliario, sentencia de 15 de diciembre de 2021, FJ 3º:

".../... será cada caso y sus circunstancias particulares concurrentes las que conduzcan 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 caso", revelador y determinante de la solución a adoptar."

Señala la recurrida que, por ende, no puede fijarse una doctrina como la pretendida, sino que será necesario que se lleve a cabo un análisis de las circunstancias ad casum; tal y como hizo la sentencia de instancia, análisis fáctico realizado que no puede ser objeto de impugnación en casación.

Tercero.

Juicio de la Sala.

Los preceptos en liza de la LIRPF, se transcriben a continuación:

"Artículo 25. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: ...

4. Otros rendimientos del capital mobiliario.

Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: ...

d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. 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".

Aún cuando no esté en cuestión en el presente recurso de casación otros supuestos, no estorba recordar lo preceptuado en el art. 92 de la citada norma:

Artículo 92. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.

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

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

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

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

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

Se quiere resaltar al reproducir este último artículo, que la obtención de rendimientos por la explotación del derecho de imagen de deportistas profesionales ha sido desde antiguo objeto de una gran polémica, sus características y las dificultades para su regulación fiscal y el comprobar las inconsistencias regulatorias, hizo que el legislador articulase un sistema para tratar de evitar conductas tendentes a la elusión fiscal proyectando un régimen en el ámbito que nos ocupa representado fundamentalmente por estos preceptos transcritos y en el que se introduce la conocida como cláusula 85/15 mediante la Ley 13/1996, actual art. 92 de la Ley 35/2006. Es bien conocida la evolución histórica y los fines perseguidos de esta regulación, lo que hace innecesario detenernos en estos extremos. Pero en lo que ahora interesa, si cabe resaltar que es el propio legislador el que viene a reconocer la posibilidad de explotar los derechos de imagen al margen de la relación laboral, de suerte que se contempla la posibilidad de que el deportista profesional ceda sus derechos de imagen a una tercera sociedad para que esta lleve a cabo la explotación económica de estos derechos, y ello al margen del sistema de operaciones vinculadas, de sociedades meramente instrumentales o mediante una simulación, supuestos que evidentemente no se dan en el caso que nos ocupa. Sin ánimo de exhaustividad, el propio sistema contempla que pueda obtener rendimientos el deportista profesional por la explotación de su imagen a través o bien de una relación laboral, o bien al margen de esta por el propio deportista bien directamente, bien por un tercero al que se cede mediante un negocio jurídico el derecho de explotación del derecho de imagen. O dicho de otra manera, la explotación comercial de los derechos de imagen del deportista profesional, que en definitiva va a quedar sujeta a tributar por IRPF, puede hacerse por el deportista profesional directamente o a través de un tercero, a través de un tercero cabe diferenciar cuando existe la vinculación mediando una relación laboral y se explota el derecho de imagen por la conexión existente bien por la propia entidad deportiva, bien mediante la cesión a un tercero -aparte, en lo que no entramos en la problemática de las entidades interpuestas y la relación a tres-, o cuando no existe dicha relación laboral y se explota el derecho de imagen mediante un tercero a través de un negocio jurídico ajeno a cualquier relación laboral. Estas son las situaciones que parece contemplar el sistema legal diseñado y que antes hemos transcrito, Ley 26/2014 -aunque en nuestro caso se trata de liquidaciones 2007 a 2010-. Por tanto, el deportista profesional puede obtener rendimientos por la explotación de su imagen, a través de las retribuciones percibidas por su relación laboral, como rendimientos de trabajo por cuenta ajena, esto es, como una partida más dentro de los distintos conceptos conformadores del salario pactado con la entidad deportiva, una contraprestación más encuadrable en el art. 17 de la LIRPF; por la explotación directa de su imagen, por actividades económicas por cuenta propia, constituyendo la explotación de su propia imagen una actividad habitual o principal, en que organiza los medios para obtener rendimientos por su derecho de imagen; por las cantidades percibidas por la cesión de la explotación de su derecho de imagen a un tercero, como capital mobiliario, sin verse afectado los rendimientos frutos de la actividad deportiva que desarrolla; y por imputación de rentas. Cada supuesto se contempla con su propio régimen dentro del IRPF.

En el caso que nos ocupa, ya se ha dicho, la Sra. Abogado del Estado en modo alguno defiende que exista vinculación entre el deportista y la entidad EQUELITES, S.L. -el porcentaje de participación no es significativo-, ni que esta sea una sociedad meramente instrumental o que medie simulación; simplemente, como lo pone de manifiesto la parte recurrida, se aboga por un automatismo consistente en entender que los rendimientos obtenidos

por la explotación de los derechos de imagen del deportista profesional autónomo deben considerarse procedentes de una actividad económica encuadrable por mor del art. 27 de la LIRPF en el supuesto de rendimientos por actividades económicas, sobre el argumento de que existe los derechos de imagen susceptible de explotación por el deportista profesional autónomo porque "existe la actividad profesional del deportista; son consecuencia necesaria de la misma", por lo que " estamos ante rendimientos derivados del ejercicio de la actividad económica deportiva cuya calificación como tales no requiere una actividad específica del sujeto dirigida a la promoción de su imagen, dada la vinculación de las actividades de cesión de la imagen y la deportiva y la accesoriedad de la primera". Lo cual no es más que un desideratum, puesto que con ello viene a negar el propio sistema ideado por el legislador, el tratamiento dado a efectos del IRPF a los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen, con las distinciones apuntadas, acreditan el carácter independiente y sustantivo de los derechos de imagen de una persona sobre su propia imagen, como patrimonio inmaterial susceptible de explotación a través de diversos cauces, en el seno de una relación laboral, como actividad habitual o principal ordenando su explotación por el titular, o cediendo su explotación a un tercero; recordemos que es la propia LPI la que establece que el autor de una obra tiene derecho a decidir sobre su explotación y reconoce a los deportistas el derecho a controlar la utilización de su imagen en el ámbito deportivo, tanto en competiciones deportivas, como en publicidad o patrocinios, reconociéndole el derecho a ceder o autorizar el uso de su imagen por un tercero, es el propio Código Civil el que reconoce a toda persona el derecho a su propia imagen y ser indemnizado por daños y perjuicios por su utilización sin consentimiento.

Los derechos de imagen, por ende, de un deportista profesional constituyen, o pueden constituir, una fuente de ingresos al margen de la propia actividad deportiva desarrollada, por más que esta sirva como potenciadora de la importancia económica de este patrimonio inmaterial susceptible de ser comercializado; los derechos de imagen de un deportista profesional, normalmente, suelen provenir de la naturaleza de la actividad deportiva, en función de la mayor o menor proyección y aceptación pública, pero no forman parte de dicho trabajo. El automatismo que pretende la Sra. Abogado del Estado de encuadrar los derechos de imagen de un deportista profesional en la actividad económica deportiva, sin más, como efecto derivado de la mera realización de la actividad deportiva y accesoria a esta, carece no sólo de base jurídica alguna, sino que con tal parecer se niega el sistema ideado por el legislador para establecer su tributación por IRPF, además, con la generalidad que es formulada, prescindiendo de cada caso concreto, se hace supuesto de la cuestión.

En definitiva, partiendo del casuismo de la materia, según las circunstancias de cada caso, puede encuadrarse los ingresos obtenidos por los deportistas profesionales autónomos en los supuestos de los arts. 25.4 ó 27.1, como rendimientos de capital mobiliario o procedente de actividad económica; debiéndose negar que en todo caso y en cualquier circunstancia los rendimientos obtenidos por deportistas profesionales por la cesión de derechos de imagen deban ser calificados como rendimientos de actividades económicas en el IRPF.

En este caso concreto, examinado el supuesto en la sentencia de instancia y valorando las circunstancias fácticas concurrentes, resulta correcta la calificación realizada y el encuadre de los rendimientos obtenido por la cesión de imagen del deportista en los ejercicios 2007 a 2010, como de capital mobiliario, art. 25.4 de la LIRPF.

Lo que nos ha de llevar a desestimar el recurso de casación y con ello la pretensión articulada por la Administración General del Estado.

Cuarto.

Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no ha lugar a hacer declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Tercero.
2. Desestimar el recurso de casación núm. núm. 544/2023, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 13 de abril de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 761/2018, cuya confirmación es procedente.
3. Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.