



Roj: **STSJ PV 61/2025 - ECLI:ES:TSJPV:2025:61**

Id Cendoj: **48020330012025100043**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **20/01/2025**

Nº de Recurso: **195/2024**

Nº de Resolución: **45/2025**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000195/2024

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 000045/2025

ILMOS./AS., SRES./AS.:

PRESIDENTE

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS/AS

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a 20 de enero del 2025.

La Sección primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados/as, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 0000195/2024 y seguido por el Procedimiento Ordinario, en el que se impugna la Resolución del 7-03-2024 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación N.º NUM000 interpuesta por don Obdulio contra la Resolución del Servicio de Tributos Directos que desestimó la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2018-2022.

Son partes en dicho recurso:

-DEMANDANTE:D. Obdulio , representado por el procurador D. Iker Legorburu Uriarte y dirigido por la letrada D.ª Begoña López-Larrinaga López.

-DEMANDADA:DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la procuradora D.ª Mónica Durango García y dirigida por la letrada D.ª María Estrella López Garde.

Ha sido Magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Juan Alberto Fernández Fernández.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El día 07 de junio de 2024 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Iker Legorburu Uriarte, actuando en nombre y representación de D. Obdulio , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del 7-03-2024 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación N.º NUM000 interpuesta por el aquí demandante contra la Resolución del Servicio de Tributos



Directos que desestimó la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2018-2022; quedando registrado dicho recurso con el número 0000195/2024.

SEGUNDO.-En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.-En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

CUARTO.-Por decreto de 21 de octubre de 2024 se fijó como indeterminada la cuantía del presente recurso.

QUINTO.-Por resolución de fecha 10 de enero de 2025 se señaló el pasado día 16 de enero de 2025 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.-En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la Resolución del 7-03-2024 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación N° NUM000 interpuesta por D. Obdulio contra la Resolución del Servicio de Tributos Directos que desestimó la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2018-2022.

En las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2018-2022 se integraron al 100% los rendimientos de trabajo del recurrente correspondientes a la profesión de árbitro de la Real Federación Española de Fútbol.

Con fecha 28-06-2023 el recurrente solicitó la rectificación de las mencionadas autoliquidaciones para reducir al 50% la imputación de los rendimientos obtenidos por el ejercicio de la mencionada profesión, y la calificación de los obtenidos por la cesión de derechos de imagen también como rentas irregulares en vez del capital.

SEGUNDO.-El recurso contencioso-administrativo se funda en los siguientes motivos:

1.-La condición de deportistas profesionales de alto nivel de los árbitros de la RFEF, de conformidad con el artículos 19-21 y 37 de la Ley 39/ 2022 del deporte, según la STSJ de Madrid N° 153/2024 de 20 de febrero; y STS de 29-01-2024, n° 173/2024, rec. 1044/2023, que contempla la relación laboral especial de los entrenadores, regulada Real Decreto 1006/85, de 26 de junio, sobre la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

La misma condición defiende el recurrente en atención a las características de su contrato con la RFEF (prestación voluntaria, regular, remunerada y dependiente) y la actividad realizada para su desempeño bajo el control disciplinario del Comité Técnico de Árbitros y sujeción a normas federativas; propias de la relación laboral especial prevista por el art. 2.1.d) del E.T. y regulada sucesivamente por el R.D. 318/1981 de 5 de febrero y el R.D. 1006/1985 de 6 de junio; el artículo 37 de los Estatutos de la RFEF y el Título VII del Reglamento General de la RFEF (desde la temporada 2013/2014).

El recurrente deja constancia de su alta en la Seguridad Social en virtud de su relación laboral con la RFEF, y de los términos de su contrato con esa entidad y su amparo en el RD 1006/1985, de 26 de junio; entre otras, de las cláusulas siguientes:

"QUINTA: La DURACIÓN de este contrato será siempre TEMPORAL, dada su naturaleza de relación especial de deportista profesional, de conformidad con lo establecido en el art. 6 del RD 1006/1985, de 26 de junio, y se extenderá desde el día 1 de julio de 2021 al día 30 de junio de 2022.

DÉCIMA.- El Trabajador consiente en CEDER, durante la vigencia del presente contrato, los DERECHOS DE IMAGEN PERSONAL, tanto de forma individual como colectiva, a la RFEF, como consecuencia de la explotación que de los mismos pudiera realizar la RFEF, a través de cualquier medio de difusión y/o soporte, como consecuencia de la prestación de servicios objeto de este contrato, así como su participación como deportista profesional en el desarrollo de la actividad del fútbol profesional para la entidad RFEF....".

2.- Incongruencia de la motivación de la Resolución recurrida del TEAF.

El recurrente discrepa de la exclusión de la condición de deportiva profesional de los árbitros de la REEF por el hecho de no estar contemplada expresamente en la normativa laboral antes citada; concretamente, el art. 1 del RD 1006/1985 que define dicha condición; y es que, según el recurrente, tampoco en ese precepto se hace mención a otras categorías de deportistas como los futbolistas, entrenadores y técnicos, lo que no es óbice a su reconocimiento y consiguiente sujeción a dicha normativa laboral; además de la equiparación de entrenadores y árbitros respecto a su régimen laboral e ingresos, según el art. 83 de la Ley del deporte.



3.- Interpretación extensiva y argumentación complementaria de la Resolución del Servicio de Gestión, con exceso de la función revisora del TEAF.

El recurrente considera que la Resolución recurrida del TEAF no se ha limitado a examinar los motivos de discrepancia del reclamante con el Acuerdo del Servicio de Gestión, ya que se ha extendido en consideración sobre lo que quiso decir ese acuerdo y completado el mismo con argumentos "ad hoc" Y, así, reprocha al órgano de revisión no haber actuado de forma imparcial.

4.- La Mutualidad de Deportistas Profesionales. Disposición adicional novena de la NFIRPF.

El recurrente desvincula su condición de mutualista de la calificación como irregulares de los rendimientos de su profesión; a la vez que vincula la condición de deportista profesional a la integración de estos en la Mutualidad mencionada con referencia a la certificación de esa entidad sobre las aportaciones del recurrente y régimen de pertenencia a la misma : "(...) aquellos trabajadores incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (...) que entre los mutualistas miembros de la Mutualidad de Deportistas Profesionales figuran árbitros y árbitros asistentes, que pueden realizar aportaciones a dicha Mutualidad.

5.- Calificación de rendimientos irregulares. Artículo 19.2 a) de la NF 13/2013 :

"Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan"

Y el artículo 14.1 del Reglamento que dispone la integración del 50% cuando los rendimientos del trabajo se obtengan como consecuencia del desarrollo de actividades que, por sus circunstancias objetivas, requieran dicha integración.

El recurrente sostiene la aplicación del 50% a los rendimientos de su trabajo porque su carrera profesional es notoriamente más corta que la de los trabajadores de otros sectores., y la concentración de rentas elevadas en su periodo de actividad comporta una mayor carga tributaria respecto a la que soportan los perceptores de rentas en períodos más largos.

Así, la misma parte no comparte la alegación del carácter recurrente, periódico de los rendimientos percibidos por los árbitros profesionales, en razón- según la demandada- a la generación de las rentas en cada una de las anualidades de vigencia del contrato.

El recurrente señala el carácter siempre temporal de la relación laboral de los deportistas profesionales, conforme al RD 1006/ 1985, y la vigencia anual del contrato no impide la prolongación de la misma actividad en virtud de sucesivos contratos y, por lo tanto, la generación de rendimientos durante un ciclo superior al anual.

La misma parte considera, asimismo, que las características de su contratación laboral, antes aludidas, en particular la duración de la vida laboral del árbitro profesional (entre los 10 y los 15 años) ; y tributación a un tipo alto durante ese corto período, esto es, un gravamen especialmente oneroso, constituyen el supuesto del art. 14.1 del Reglamento del IRPF : " (...) que por sus condiciones objetivas requieran dicha integración, en los términos y condiciones que se determinen".

Por otra parte, el recurrente considera que la calificación aplicada por la Hacienda Foral no puede ampararse en las sentencias del Tribunal Supremo que se citan porque además de su antigüedad, se dictaron en interpretación de un precepto del Reglamento de la Ley del Impuesto, distinto al art. 14 del Reglamento Foral antes invocado. Y señala la tributación de otros deportistas profesionales con arreglo al régimen previsto para las rentas irregulares postulado en la demanda, lo que el recurrente entiende que se debe a circunstancias objetivas como las concurrentes en su actividad de arbitro profesional ; aun sin estar expresamente previsto por el mencionado precepto reglamentario.

La misma parte reitera la falta de relación entre la condición de deportista profesional, u otra, y el carácter irregular de sus respectivos rendimientos; así, las sentencias que cita del Tribunal Supremo que consideran de aplicación dicho régimen a trabajadores o profesionales de distintos sectores

Al socaire de la precitada doctrina legal el recurrente dice que " para que un rendimiento sea considerado como obtenido de manera irregular, no debe cumplirse exclusivamente el requisito de haberse generado en un periodo superior a dos años y cobrarse en un ejercicio impositivo, sino que también, deberá tenerse en cuenta las circunstancias objetivas de cada supuesto y el objetivo de paliar la progresividad fiscal. Dichas



circunstancias ya han sido analizadas en los rendimientos obtenidos por la mayoría de los deportistas vascos y admitida la exención fiscal del 50% de los mismos, a excepción de los rendimientos obtenidos por los árbitros".

6.- Tributación de los rendimientos obtenido por la cesión de los derechos de imagen.

El recurrente sostiene que la retribución de sus derechos de imagen, atendida la clausula contractual 10^a, antes transcrita, constituye rendimientos de trabajo y no de capital mobiliario o actividades económicas (artículos 15 37.1 de la Norma Foral 13/2013); dada la vinculación laboral entre cedente y cesionario; y cita como fundamento de esa calificación la STS nº 1447/2012 de 13 de marzo de 2012, rec. 4559/2008 : "...considerando los rendimientos derivados de la relación laboral las cantidades obtenidas por la cesión de los derechos de imagen al Club, y que tributarán como rendimientos de trabajo personal, y por otra parte las derivadas de la cesión a terceras personas o entidades de los derechos de imagen del profesional no referidos a su actividad profesional, que tributarían como rendimientos de capital mobiliario".

Y más recientemente, y en contradicción también con la Resolución del TEAF, la STS nº 988/2024 de fecha 6 de junio de 2024 : "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."

Y añade la misma parte que la certificación de la retribución de los derechos de imagen como propios del capital mobiliario no predetermina su calificación en ese concepto, por no tener el modelo "193" más que un valor informativo.

Y, así, considera también de aplicación a dicha retribución la reducción del 50%.

7.- Vulneración de los principios de igualdad y seguridad jurídica (artículos 31.1 y 14 de la Constitución) y su relación con el principio también constitucional de capacidad de pago (STCO 27/1981, en sfundamento jurídico 4º: "(.....) de suerte que la vulneración del artículo 14 CE por la ley tributaria sólo se producirá, eventualmente, «cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación»).

El recurrente considera que la tributación del árbitro profesional aplicada en las liquidaciones recurridas comporta un trato desigual de ese colectivo, no justificado objetivamente, respecto a otros de deportistas también profesionales, en la misma situación; esto es, de ingresos altos durante su corta vida laboral, con la consiguiente mayor carga fiscal de los primeros.

Asimismo, y respecto al principio de seguridad jurídica, el recurrente invoca el derechos de todos los contribuyentes a conocer anticipadamente y con certeza el régimen de tributación de sus ingreso; concretamente, la aplicación de las medidas de incentivo o bonificación fiscales en los supuestos de cumplimiento de los requisitos legales que dan derecho a su disfrute; en interpretación estricta y no restrictiva de las mismas (SSTS nº 475/2023 de 13 de abril, nº365/2022 de 23 de marzo, nº 1642/ 2022 de 13 de diciembre o la nº 302/ 2023 de 9 de marzo) .

Y concluye la argumentación del recurrente con la exposición resumida de sus anteriores alegaciones sobre el carácter irregular de sus rendimientos; y no solo por las características de la prestación del árbitro o circunstancias objetivas que, según esa parte, justifican la tributación de aquellos en el porcentaje del 50% (hasta el límite de los 300.000 euros) sino también por considerar rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular los que cobra en contraprestación a sus servicios para la RFEF.; sin distinción, a esos efectos, entre retribución de la actividad y de la cesión de los derechos de imagen.

TERCERO.-La demandada se ha opuesto a la estimación del recurso contencioso-administrativo por los siguientes motivos:

1.- La inaplicación del régimen de tributación (de las rentas irregulares a las obtenidas por el recurrente en los ejercicios objeto de las liquidaciones provisionales recurridas , previsto por el artículo 19 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF, y su desarrollo en el art. 14.1 del Reglamento de la misma Norma, aprobado por Decreto 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta



de las Personas; y tributación de los obtenidos por la cesión de derechos de imagen como rendimientos de capital mobiliario, conforme al artículo 37 de la misma Norma Foral.

La demandada alega que los rendimientos obtenidos por el recurrente en razón al ejercicio de la actividad de árbitro de la RFEF no cumplen los requisitos establecidos por la precitada normativa foral del IRPF para ser considerados como de carácter irregular, bien por generarse en un período superior al de dos años bien por su inclusión en algunos de los supuestos tasados por el artículo 14 del Reglamento también citado.

La demandada, atendiendo a las estipulaciones de la contratación laboral del recurrente, suscrita el 1-06-2022; en particular, su duración anual, no prorrogable y retribución consistente en una suma fija por temporada, y otra por cada partido arbitrado (cláusula 6ª), considera que esos rendimientos son de carácter periódico regular .

2.- Las circunstancias alegadas por el recurrente, a saber, la corta e incierta duración de la actividad de deportista profesional como arbitro de la RFEF y concentración de rendimientos elevados en ese período, no son razón para su calificación como notoriamente irregulares; como en los casos examinados en las sentencias del Tribunal Supremo invocadas por el recurrente, esto es, las percepciones de Abogados, Procuradores y altos directivos (en caso de despido), generadas por servicios prestados durante más de dos años.

Así, la demandada argumenta que los ingresos percibidos por el recurrente por su actividad de árbitro de la RFEF deben integrarse en el mismo porcentaje (100 %) de la base del IRPF que los percibidos por la prestación de otros servicios.

3.- La retribución de los derechos de imagen constituye un rendimiento de capital mobiliario.

La demandada alega que, atendiendo a la cláusula 10ª del contrato del recurrente con la RFEF , esto es, el abono de 11.208,00 euros brutos anuales, en doce pagas por la cesión de los derechos de imagen a un tercero que se encarga de su gestión y explotación por sus propios medios. sin la intervención del cedente, y a lo dispuesto por el art. 37 d) de la NFIRPF , dicha retribución constituye un rendimiento de capital mobiliario y no derivado de una actividad económica.

Se cita la STS de 15 de diciembre de 2021 (recurso de casación 7113/2019) : "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 IRPF 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 los derechos de imagen, deben considerarse rendimientos de capital mobiliario o de actividades económicas".

Además, según la misma parte, tampoco pueden considerarse irregulares los antedichos rendimientos, teniendo en cuenta su período de generación anual estipulado en la contratación del recurrente con la RFEF..

CUARTO.- RÉGIMEN FORAL DEL IRPF SOBRE RENTAS IRREGULARES.

- Norma Foral 13/ 2013 de Bizkaia del IRPF :

"Artículo 19. Rendimiento íntegro del trabajo.

1. El rendimiento íntegro del trabajo estará constituido, con carácter general, por la totalidad de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo.

2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

a) Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía de los rendimientos sobre los que se aplicará el conjunto de porcentajes de integración inferiores al 100 por 100 a los que se refiere este apartado no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100 por 100.



Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, a los efectos de computar el límite de 300.000 euros previsto en el párrafo anterior, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.

"Artículo 14.1 del Reglamento del IRPF.

A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo (...).

Asimismo, se considerará de aplicación el porcentaje previsto en este apartado, cuando los rendimientos del trabajo se obtengan como consecuencia del desarrollo de actividades que, por sus circunstancias objetivas, requieran dicha integración, en los términos y condiciones que se determinen".

QUINTO.- CARÁCTER DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR EL RECURRENTE EN LOS EJERCICIOS 2018-2022 POR LA ACTIVIDAD DE ARBITRO DE LA RFEF.

La Sala es competente para resolver con carácter prejudicial y con efectos exclusivamente en este precedente, de conformidad con el artículo 4º de la Ley Jurisdiccional, la cuestión referente a la naturaleza de la relación de servicios entre el recurrente y la RFEF, atendidas las cláusulas del contrato estipulado por ambos y y las legislaciones del deporte (Ley 39/2022) y laboral (Estatuto de los trabajadores; R.D. 1006/1985 de 6 de junio), citadas por el recurrente como fundamento de su alegación del carácter de deportista profesional de alto nivel de los árbitros de la RFED, y vinculación a esta en virtud de contrato de trabajo.

Pero tal como ha reconocido la demandada en este proceso, la calificación de la condición de deportista profesional del recurrente y del carácter laboral de su relación con la RFEF no es requisito "sine qua non" de la aplicación del régimen de tributación de las rentas irregulares regulado en los preceptos transcritos en el fundamento anterior.

Por la misma razón, la integración del recurrente en la Mutualidad de Deportistas Profesionales , además de acreditada por su condición de árbitro de la Liga Profesional de Fútbol Español, tampoco constituye un requisito del antedicho régimen fiscal.

Lo que caracteriza esencialmente ese régimen es el devengo de las rentas en período, al menos superior a dos años, al de su imputación (anual) a a un solo ejercicio.; bien por esa falta de correlación entre ambos ciclos bien por su carácter notoriamente irregular.

El recurrente sostiene "in fine" , como conclusión, ya que no en el nudo argumental de la demanda, que los rendimientos de su trabajo profesional como arbitro de la RFEF,son notoriamente irregulares., lo que constituye, evidentemente, una incoherencia con la fundamentación de la calificación discutida en otras premisas de hecho y jurídicas; esto es, la concentración de rentas elevadas en el corto e incierto período laboral del árbitro de fútbol profesional español y la aplicación a esa circunstancia objetiva del mismo porcentaje (50%) de integración de las rentas notoriamente irregulares, o de generación superior a cinco años, conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la NFIRPF y artículo 14.1 de su Reglamento.

El artículo 14.1 del Reglamento de la NFIRPF contempla de forma separada los supuestos de rentas notoriamente irregulares del supuesto previsto en su párrafo segundo : "Asimismo se considerará de aplicación el porcentaje previsto en este apartado, cuando los rendimientos del trabajo se obtengan como consecuencia del desarrollo de actividades que, por sus circunstancias objetivas, requieran dicha integración, en los términos y condiciones que se determinen". Y es ese supuesto " ad hoc" el que rige el desarrollo argumental del recurso contencioso.

Tampoco hay que confundir el periodo de vigencia de la relación laboral, en lo que hace al caso, superior a los dos años en virtud de sucesivos contratos de duración anual con los períodos (anuales) de devengo e imputación de los correspondientes rendimientos. Por lo tanto, el hecho de que los rendimientos de cuya tributación se trata se hayan obtenido como contraprestación a servicios mantenidos durante varios años no denota el carácter irregular, determinado por la relación entre los respectivos períodos de devengo e imputación fiscales, sino tan solo el carácter regular, de dicha prestación, aun sea temporal, tal como ha alegado el recurrente como razón del carácter profesional de su actividad deportiva y configuración de su relación laboral con la RFEF..

Y es que los rendimientos generados en período superior a los dos años no se reputan de carácter irregular cuando se obtienen, como es el caso, de forma regular o recurrente (art. 19.2. a/ de la Norma Foral 3/2013).



En el caso del recurrente, a la vista de la cláusula 6ª de su contrato, no ofrece discusión la correspondencia del periodo (anual) de devengo de sus retribuciones por razón del arbitraje deportivo-profesional y el período también anual de su imputación; sic, los ingresos también imputados a otras prestaciones laborales.

Cuestión distinta es que por las características de la mencionada relación de servicios profesionales estemos en un supuesto cuyo tratamiento pudiera asimilarse ya no al de las rentas consideradas irregulares por la razón que se acaba de exponer sino al de las tenidas por notoriamente irregulares, conforme al artículo 14.1 del Reglamento de la NFIRPF. .

SEXTO.-El artículo 19.2. a) de la NFIRPF equipara el supuesto de rendimientos generados en período superior a cinco años, a no ser que se obtengan de forma periódica o recurrente, a los que que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo; estos últimos son los mencionados en el artículo 14. 1 del Reglamento de la precitada Norma Foral, bajo la condición de que se imputen a un solo período impositivo.

Asimismo, es de aplicación el mismo porcentaje (50 %) de integración, según el párrafo segundo del mismo precepto reglamentario, " cuando los rendimientos del trabajo se obtengan como consecuencia del desarrollo de actividades que, por sus circunstancias objetivas, requieran dicha integración, en los términos y condiciones que se determinen".

El recurrente interpreta esa última disposición sin tener en cuenta :

1) Que por su carácter reglamentario no puede ser interpretada sino de conformidad con la delimitación "legal" del concepto de rendimientos irregulares según la ecuación "periodos de generación/ período de imputación".

Así, el párrafo segundo del art. 14.1 del Reglamento de la N.F. 3/ 2003 no puede aplicarse si no en los supuestos en que por las circunstancias inherentes a la actividad generadora de los rendimientos se requiera la integración de estos en el mismo porcentaje de los considerados notoriamente irregulares por el párrafo primero del mismo precepto; por lo tanto, por concurrir (sic) en tales actividades el requisito de imputación a un solo período de rendimientos generados en varios.

2.- Se desvirtúa el concepto o característica esencial de rentas irregulares, si se extiende el porcentaje de integración del 50% a rendimientos en que, cualesquiera que sean las circunstancias objetivas de la actividad, no se cumple la condición de su generación en varios ejercicios e imputación a uno solo.

Así, el recurrente lejos de interpretar el precepto reglamentario al que acabamos de aludir, en sus propios y estrictos términos y con arreglo a los términos del precepto de la NFIRPF que desarrolla, lo hace en términos tan extensivos como contrarios a los de dichas disposiciones como a la razón o finalidad del régimen de integración de rentas previsto en las mismas; con lo cual, las consideraciones de la misma parte sobre la adecuada imposición de las rentas generadas por la actividad de árbitro profesional, atendidas sus características, al principio de capacidad de pago, no pueden tenerse más que como propuesta o postulación " lege ferenda" a fin de atenuar la elevada carga fiscal que resulta de la integración de dichos rendimientos sin la reducción pretendida; no en vano, la regulación de las exenciones tributarias está reservada a la ley, norma foral, en el caso los tributos de ese régimen (artículos 8 .d/ LGT; 7.d/ NFGTB).

No es el carácter temporal, en su caso, de la actividad laboral o profesional, a causa de la limitación de su ejercicio por razón de la edad u otras circunstancias como su carácter penoso, tóxico o peligroso, y el importe mayor o menor de la retribución, lo que configura el régimen de tributación de las rentas irregulares sino, básicamente, la desigual distribución de la carga tributaria que comportaría su imputación a un solo ejercicio.

Por lo tanto, así como la retribución de los deportistas profesionales no puede excluirse del régimen de tributación de las rentas irregulares, en los supuestos contemplados por la normativa del IRPF, por el solo hecho de ostentar esa condición, tampoco puede someterse a ese régimen de exención parcial si , conforme a las cláusulas del contrato de trabajo u otra clase, su devengo se produce de forma regular o recurrente.

En el caso del recurrente, vistas las cláusulas de su contrato con la RFEF ha de concluirse que su retribución, sin diferencia entre conceptos, se devenga e imputa a cada anualidad fiscal; esto es, rentas notoriamente regulares y, por lo tanto, integrables al 100% en la base del Impuesto cualquiera que sea su cuantía o período de desempeño de la actividad que las genera.

No es el caso de los honorarios de Abogados, derechos de Procurador o indemnizaciones por despido contemplados en las sentencias del Tribunal Supremo citadas por el recurrente, con referencia a las retribuciones ordinarias, regulares, de aquellos sino a percepciones generadas por actividades ejercidas durante varios años e imputadas a un solo ejercicio.

El recurrente obvia el examen casuístico que, según la misma jurisprudencia, requiere la calificación del carácter irregular de los rendimientos; esto es, atendiendo a la causa y periodicidad de su devengo y relación de esta con la de su imputación.

SÉPTIMO.-CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN. CALIFICACIÓN.

No es necesario dilucidar la calificación de los rendimientos derivados de la cesión de derechos de imagen en una de las tres alternativas planteables por la normativa del IRPF, abordadas por la doctrina legal citada por el recurrente; esto es, si en la rendimientos de trabajo personal defendida por esa parte como presupuesto de su integración como rentas, en su caso, irregulares; como rendimientos de actividades económicas o de capital mobiliario; esta última, propuesta por la demandada y aplicada en las autoliquidaciones cuya rectificación se demanda. .

Y es que , conforme a la cláusula sexta del contrato estipulado por el recurrente y la RFEF se trata de rendimientos generados con periodicidad (anual) regular o recurrente; e imputados en el mismo ciclo de su generación.

En consecuencia, y según los mismos fundamentos expuestos en los anteriores, tampoco pueden calificarse los rendimientos obtenidos por la mencionada cesión como de carácter irregular.

OCTAVO.- PRINCIPIOS DE CAPACIDAD DE PAGO, IGUALDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.

El recurrente no ha cuestionado la conformidad de la normativa foral del IRPF y, por derivación, de los actos recurridos con los principios constitucionales de capacidad de pago, igualdad o seguridad jurídica (artículo 31.1, 14 y 9.3 C.E.) sino que ha defendido, en interpretación de dicha normativa, el tratamiento de sus rendimientos como de carácter irregular.

Por consiguiente, la alegación de infracción de los principios constitucionales que se acaban de citar es incongruente con los fundamentos de la demanda; en concreto, con la falta de impugnación indirecta de la Norma Foral 3/2013 cuya inaplicación, además, requeriría el planteamiento de la pertinente cuestión de ilegalidad (artículo 3.d LJCA y concordantes de la LOPJ y LOTCO).

Con tales alegaciones se predicen los cánones constitucionales del sistema tributario para la postulación del régimen de retribución del deportista profesional que la parte considera adecuada o más adecuada a dichos principios ; prescindiendo , pues, del juicio de constitucionalidad de la precitada normativa y la relevancia de su - no discutida- validez "ad casum".

Los principios de capacidad de pago, igualdad y los otros recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española no son principios informadores, sin más, del sistema tributario sino de ordenación del mismo; constituyen derechos y deberes de los ciudadanos (título de la Sección 2ª del Capítulo II del Título 1º) y por lo tanto, su valor normativo es directo.

En cambio, y según decimos, el recurrente no ha planteado la vulneración de esos principios en términos que conciten la constitucionalidad de la Norma Foral 3/2013, sino más bien a modo de propuesta o desideratum sobre el tratamiento de los rendimientos del árbitro profesional con arreglo a un régimen, parejo o equivalente al de las rentas irregulares, para evitar los efectos especialmente onerosos de su tributación sin exención (u otra bonificación); por lo tanto, más allá de lo que constituye el planteamiento central del recurso contencioso, o sea, la aplicación a dichos rendimientos del régimen de los que, conforme a la normativa examinada, tienen la consideración de rentas irregulares.

En lo que concierne a la seguridad jurídica , las alegaciones del recurrente acusan, si cabe en mayor medida, el carácter "programático" que acabamos de señalar, pues se formulan en términos puramente dogmáticos y no de crítica a la normativa del IRPF por no disponer de forma cierta y fácilmente previsible el régimen de tributación de los rendimientos derivados de actividades en que concurren las características de la propia del árbitro profesional (u otros deportistas también profesionales de alto nivel, incluido el retributivo) ; lo que tampoco debe confundirse con la falta de previsión del mismo o similar régimen de exención (el de las rentas irregulares) a dichos profesionales; esto es, la opción del poder normativo por una determinada configuración del sistema tributario en general , que no por la exclusión de otras, adecuadas o más adecuadas a los principios que rigen ese sistema, puede ser tachada de desigualdad "en la ley".

En cambio, concierne al principio de igualdad "en la aplicación de la ley" la alegación de su vulneración por la aplicación de la misma exención pretendida por el recurrente a otros deportistas profesionales.

Pero tal alegación se hace en términos de comparación "in genere"; esto es, atendiendo a características comunes de la actividad del árbitro profesional y de los colectivos o grupos de deportistas profesionales que



se mencionan, y no de examen contrastado de sus respectivas retribuciones o rendimientos; entiéndase de los conceptos que han merecido el tratamiento como rentas irregulares en la tributación de aquellos en el IRPF. .

El recurrente ha planteado el tratamiento de sus rentas con mención de las estipulaciones de su contrato con la RFEF y son , en efecto, esas estipulaciones las que ponen de manifiesto los períodos de su generación y pago, a los que hay que atender (y hemos atendido) para determinar su carácter regular o irregular.

Por la misma razón, no puede hacerse el mismo juicio respecto a las retribuciones de otros deportistas profesionales que el recurrente y las informaciones de prensa aportadas por el mismo dicen favorecidos por la exención en cuestión.

También en este punto las alegaciones del recurrente adolecen del necesario examen casuístico requerido por la jurisprudencia y, por lo tanto, de la comparación en términos homogéneos de las situaciones de unos y otros deportistas profesionales.

Aun así, si fuera el caso (no puede decirse sugerido por el recurrente sin contradecir sus alegaciones sobre el carácter irregular de sus rentas) de que la Administración demandada aplicase la exención prevista en el supuesto de rentas irregulares en la tributación de otros contribuyentes en la misma situación que el recurrente, a la pretensión de este de equiparación "material" habría que oponer que la igualdad solo es admisible conforme a la ley.

NOVENO.- CUANTÍA DEL RECURSO.

Las partes han fijado la cuantía del recurso en "indeterminada" , no obstante, ser evaluable la pretensión del recurrente en cuantía equivalente a la que tendría derecho de aplicarse a sus rendimientos la exención del 50% , más los intereses de demora devengados, en ese caso, por el ingreso de las autoliquidaciones, también reclamados sin cuantificación del principal; pero a dicha cuantía hemos de atender, ya que en tal supuesto no puede ser revisada por el Tribunal en sentencia (artículo 40.3 LJCA).

DÉCIMO.- COSTAS

No hay que imponerlas al recurrente porque además del carácter novedoso de la cuestión litigiosa, aun no ofreciendo dudas a este Tribunal la calificación del carácter de los rendimientos "profesionales" del contribuyente, su acción judicial no puede desvincularse del régimen de tributación de otros deportistas profesionales en situación "laboral" comparable a la del recurrente en el ámbito de la misma Hacienda Foral, y haber discutido esta ultima en la vía administrativa que esa fuera la condición de aquel y no discutido, en cambio, en esta judicial la desigualdad alegada por aquella razón (artículo 139.1 LJCA en relación al artículo 394.1 LEC).

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por D. Iker Legorguru Uriarte, en nombre y representación de D. Obdulio , contra la Resolución del 7-03-2024 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación N° NUM000 interpuesta por el aquí demandante contra la Resolución del Servicio de Tributos Directos que desestimó la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2018-2022; sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS**(artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el BANCO SANTANDER, con n.º 4697000093019524, un **depósito de 50 euros**,debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.



DILIGENCIA.-La extiendo yo, Letrado de la Administración de Justicia, para hacer constar que la anterior sentencia, firmada por quienes la han dictado, pasa a ser pública en la forma permitida u ordenada en la Constitución y las leyes, procediéndose seguidamente a su notificación a las partes. Doy fe.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ