

## **Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 368/2016 de 14 Jul. 2016, Rec. 622/2013**

**Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica.**

**LA LEY 110582/2016**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Ejercicio 2001. Gastos deducibles. Transmisión de derechos federativos y de traspaso de jugadores de fútbol profesional, a entidad distinta de un club deportivo o SAD. Licitud de la cesión de los derechos económicos. Hasta la entrada en vigor del Reglamento sobre Estatuto y Transferencia de Jugadores (1 mayo 2015) es posible realizar negocios jurídicos sobre el contenido patrimonial del derecho federativo por no poder ser calificado éste como res extra commercium.

*La Audiencia Nacional estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que anula sobre liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.*

**A Favor: OBLIGADO TRIBUTARIO.**

### **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso: 0000622 / 2013**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 05559/2013**

**Demandante: LEVANTE UNION DEPORTIVA S.A.D.**

**Procurador: ISABEL SOBERON GARCIA DE ENTERRIA**

**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente IIma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA**

### **SENTENCIA N°:**

**IImo. Sr. Presidente:**

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a catorce de julio de dos mil dieciséis.

**Visto** el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **Levante Unión Deportiva S.A.D.** , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Isabel Soberón García de Enterría, frente a la **Administración del Estado** , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de octubre de 2013** , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 1999 a 2001, siendo la cuantía del presente recurso de 403.020,38 euros, y la inferior a 600.000 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** : Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Levante Unión Deportiva S.A.D., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Isabel Soberón García de Enterría, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de octubre de 2013, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, se declare la nulidad de la Resolución impugnada, así como de los actos de que trae causa, declarando conforme a Derecho la titularidad y explotación por parte de Cofiser S.L., de los derechos económicos y patrimoniales inherentes a los derechos federativos, con la correspondiente nulidad de la liquidación practicada; subsidiariamente, se declare la nulidad de la regularización en lo relativo a la determinación de la base imponible; subsidiariamente; se declaren deducibles los gastos que forman parte de la regularización; y, subsidiariamente se declare la nulidad de la sanción impuesta..

**SEGUNDO.-** : Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

**TERCERO.-** : Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día treinta de junio de dos mil dieciséis, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

**CUARTO:** En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

### FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** : Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de octubre de 2013, por la que se desestiman las pretensiones de la ahora recurrente, relativas a la anulación de la liquidación y sanción en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999 a 2000.

Las cuestiones discutidas se encuentran íntimamente relacionadas con las resueltas en nuestra sentencia de 12 de julio de 2016, dictada en el recurso contencioso 623/2013 .

Los antecedentes fácticos de la presente controversia, en la forma recogida en la sentencia citada, que son exactamente coincidentes con los que aquí examinamos, pueden resumirse del siguiente

modo:

"TERCERO.- En cuanto al fondo del asunto, ciñéndonos al ejercicio 2001 y dejando "al margen la materia relativa a la transmisión del inmueble cuya valoración" que, en su caso, implicará la realización de una tasación pericial contradictoria y que no es objeto de debate, ha ocurrido lo siguiente:

1.- COFISER SA se constituyó en el ejercicio 1998, por escritura de 22 de diciembre de 1998, siendo su objeto social la prestación de servicios y gestiones; elaboración de estudios e informes, asesoramiento, adquisición y venta, explotación y administración inmuebles y actividades conexas. Fue, el 6 de abril de 1992 cuando la SA se transformó en SL. Por otra parte, mediante escritura pública de 21 de diciembre de 1998 amplió su objeto social a la "explotación de derechos federativos de futbolistas y deportistas en general".

2.- Los socios de COFISER en los ejercicios 1997 a 2001 eran D. Carlos José -50%-; D Antonio -25%-; y D. Gabriel 25%,

La entidad COFISER participa en el club de Fútbol LEVANTE UD SAD en un 54,28% y el Presidente de dicha entidad deportiva hasta el año 2002 fue D. Carlos José . Asimismo, el gerente del LEVANTE UD SAD es D. Oscar , empleado y secretario no consejero de COFISER.

Le entidad COFISER tiene como empleados a D. Jose Pablo y D. Anton , apoderados y secretarios del LEVANTE UD SAD.

3.- La actividad desarrollada por COFISER en los ejercicios 1997 a 2001, puede clasificarse en dos bloques:

Prestación de toda clase de servicios y gestiones: en 1997 y 1998 a D. Gabriel ; en 1999 a D. Gabriel y a POSTAL MENSAJES SL; en el 2000 por actividad de prestación se servicio sólo ingresó 2.800 pts; y en 2001 a la entidad SANTIAGO CUCART SL. Tanto D. Gabriel , como SANTIAGO CUCART SL se dedican a la prestación de servicios de recaudación a Ayuntamientos -son recaudadores municipales-; y POSTAL MENSAJES SL, es una entidad que realiza notificaciones a los obligados tributarios anteriores. Y por otra, la ya indicada de explotación de derechos federativos y deportistas en general.

4.- COFISER y LEVANTE UD SAD, suscribieron dos contratos de colaboración firmados, el primero, de fecha 1 de julio de 1997 por D. Gabriel en representación se COFISER y por D. Héctor en representación del LEVANTE UD SAD; y el segundo de fecha. 1 de agosto de 1999 por D. Jose Pablo y D. Anton .

Por otra parte, el 1 de abril de 1999, COFISER y LEVANTE UD SAD suscribieron un contrato de compra de "derechos federativos y económicos" de 19 jugadores de fútbol. Todos los jugadores cuyos derechos económicos han sido adquiridos por COFISER, ejercen su actividad como jugadores del LEVANTE UD SAD. Es decir, COFISER adquiere los derechos económicos y los cede al LEVANTE UD SAD para ejerzan su actividad profesional en dicho club de fútbol.

5.- En el convenio de 1 de julio de 1997 consta que COFISER adquiere los derechos económicos de los deportistas desembolsando las cantidades que fuesen precisas. Mientras que LEVANTE UD SAD se hace cargo de las cantidades pactadas mensualmente por los jugadores, en concepto de ficha y nóminas. En caso de revalorización de los derechos económicos de los futbolistas, COFISER se compromete a sufragar parte de la cantidad de gastos de desplazamiento que tengan los técnicos del Levante, debiendo la entidad expedir la correspondiente factura.

En el Convenio de 1 de agosto de 1999, COFISER contrata del LEVANTE los servicios de Secretaría Técnica, haciéndose cargo del pago de la mitad de las retribuciones de los miembros de la misma, debiendo emitir factura. El contrato tiene una vigencia anual, prorrogable salvo denuncia.

En el Contrato de 1 de abril de 1999, el LEVANTE UD SAD transmite los derechos económicos de 19

*jugadores a la entidad COFISER, pero ésta permite, durante la temporada futbolística 1998/1999, que los jugadores sigan prestando sus servicios como futbolistas en el LEVANTE, quien les abonará los salarios correspondientes.*

*6.- COFISER ha adquirido los derechos económicos de 70 jugadores de fútbol. En unos casos con contrato -36- entre COFISER y LEVANTE UD SAD o con un club de fútbol tercero; en otros, con factura -34- no existiendo ningún tipo de contrato para la adquisición de los mismos.*

*En relación con los jugadores con contrato, en todos ellos existe una cláusula en la que se dice que el titular de los derechos es COFISER. El coste de adquisición de los citados derechos se ha contabilizado en la cuenta "2120000 DERECHOS FEDERATIVOS (JUGADORES)", por las cantidades contabilizadas y por la duración del contrato, realizando la anotación contable de la dotación a la amortización por el inmovilizado material. Existen otros pagos documentados con facturas a los Clubs, jugadores, representantes de los jugadores, etc -contabilizados en la cuenta 6230018 SERV PROF. INDP (JUG) y 6780010 GTOS. EXTRAORDINARIOS JUG-. Por último COFISER no interviene en ninguna decisión sobre el destino de los jugadores. Siendo el LEVANTE UD SAD quien decide las cesiones, traspasos, reincorporaciones, bajas, etc. No existe ningún documento por el que COFISER autorice las citadas operaciones sobre los jugadores.*

*En relación con los jugadores con factura, constan una serie de pagos efectuados a Clubs, jugadores, representantes de los jugadores, etc. Los cuales han sido contabilizados en las cuentas 2120000 DERECHOS FEDERATIVOS (JUGADORES) y 6780010 GTOS. EXTRAORDINARIOS JUG y 6643018 INT. DES EFECTOS (JUG). No existe ningún documento que obligue a COFISER a soportar los gastos relacionados con estos jugadores. COFISER, contabiliza el derecho federativo en una cuenta de inmovilizado o de gastos, no interviene en ninguna decisión sobre el destino de los jugadores. Siendo el LEVANTE UD SAD quien decide las cesiones, traspasos, reincorporaciones, bajas, etc. No existe ningún documento por el que COFISER autorice las citadas operaciones sobre los jugadores.*

*7.- En la comprobación inspectora llevada a cabo a LEVANTE UD SAD se constató, como se reconoce en las cuentas anuales (ejercicios comprendidos entre 1998 y 2002) que COFISER financió la adquisición de los derechos federativos y el traspaso de los jugadores que mantenían relaciones con el LEVANTE, recibiendo como contraprestación, la cesión de la totalidad de los derechos de traspaso de los jugadores y renunciando a cualquier contraprestación económica.*

*8.- En el ejercicio 2001 los ingresos de explotación de los derechos federativos ascendieron a 298.000.000 pts.*

*9.- Por la actividad de explotación de los derechos económicos de los derechos federativos COFISER SA ha integrado en su contabilidad una serie de gastos. De todos ellos nos interesa el denominado Grupo I, que en 2001 ascendieron a 48.046.534 pts. El Grupo se corresponde con los pagos realizados por COFISER para la promoción de su actividad, sin relación directa con ningún jugador.*

*10.- La Inspección solicitó un informe a la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección, este informe es fundamenta, pues la Inspección, lógicamente, plegó sus actuaciones a lo en él indicado. En dicho informe se afirma que no es posible la cesión de derechos federativos "a una entidad como COFISER que no tiene la condición de Club o Sociedad Anónima Deportiva, por lo que todos los gastos e ingresos asociados a la gestión de los derechos federativos deberían imputarse al titular de los mismos, el LEVANTE UD SAD, practicándose las regularizaciones que procedan".*

*11.- Partiendo de los hechos y dictamen anterior, la Inspección razona que la cuestión esencial es "admitir o no la cesión de los derechos federativos a una entidad mercantil COFISER SL, que no tiene la condición de Club o Sociedad Anónima Deportiva. De lo cual se desprende, la posibilidad de computar todos los gastos e ingresos asociados a la gestión de los derechos federativos o la inaceptabilidad de imputar los mismos en función de quien ostente la titularidad de los derechos*

federativos".

*En el Acuerdo se razona con extensión que esta cesión no es posible. Así, se dice que no es posible que el LEVANTE transmita los derechos económicos, federativos y económicos; o los derechos federativos y de traspaso, pues no cabe su transmisión a entidad distinta de un club o SAD. Dicho de otro modo, la cesión de un derecho federativo -en su totalidad- es competencia exclusiva de un club o SAD y sólo puede transmitirse a un club o SAD.*

*Para la Administración, lo que realmente hace COFISER es "financiar, aportando los recursos monetarios de que carece la sociedad deportiva en el momento de adquirir la titularidad de los derechos corporativos de los jugadores que incorpora a su plantilla, pero a cambio de dicha financiación, o en contraprestación a la misma, la entidad LEVANTE UD SAD, no puede ceder/ otorgar/transmitir, los derechos federativos y de traspaso que los jugadores que van a prestar sus servicios en dicho club de fútbol, porque ello está prohibido por el régimen jurídico deportivo, que confiere la titularidad de los consabidos derechos, única y exclusivamente a los clubes y SDA".*

*En suma, "la instrumentación de los contratos privados....no dejan de ser meras fórmulas de financiación que no pueden suplantar los derechos y obligaciones que vinculan al jugador profesional y su club, ni constituir el documento marco que permita trasladar, convenientemente, los ingresos y gastos que genera la explotación de los derechos federativos a sociedades o personas físicas que carecen de la capacidad legal para ser titulares de los mencionados derechos federativos. Bajo su formalización, se esconde el recurso a una financiación de la que carece el que hecho y de derecho ostenta la titularidad de los derechos federativos, en cuanto asume las prestaciones inherentes al mismo y adopta totalmente las decisiones que afecta a los jugadores que integran su plantilla".*

*12.- Por su parte, el TEAR viene a sostener lo mismo, razona que "los derechos federativos, si bien son susceptibles de cesión temporal o definitiva, dicha cesión ha de realizarse directamente entre SAD y clubes, únicos que pueden ser titulares de estos derechos, por lo que la entidad reclamante no podía, en consecuencia, desplegar ninguna actividad respecto de los mismos".*

*13.- Aunque el TEAC conoce, entre otras, la doctrina sentada en la SAN (2ª) de 11 de noviembre de 2009 (Rec. 211/2007 ) sostiene que lo realmente querido es "situar los ingresos y gastos derivados, en una entidad, COFISER, entidad vinculada al LEVANTE UD SAD, amparando dicho traslado en la titularidad de COFISER SL de los derechos económicos derivados federativos de los jugadores. Pretende así la interesada que a ella se le imputen gastos e ingresos que, a la vista de los mismos, se advierte que son los propios que derivan del desarrollo de la actividad deportiva que constituye el objeto social del LEVANTE UD SAD, en cuanto a Club con el que mantienen su relación laboral los jugadores cuyos derechos pretende haber adquirido COFISER SL".*

*Razona el TEAC que acceder a lo pretendido supondría "situar los ingresos y gastos en sede diferente a la que ejerce la actividad empresarial que los genera, lo cual no tendría sentido".*

La controversia jurídica suscitada en el presente recurso coincide exactamente con la planteada en el recurso 623/2013 seguido ante esta Sección y a cuya sentencia hacemos referencia, esto es, el tratamiento jurídico fiscal de los derechos económicos o patrimoniales inherentes a los derechos federativos, si estos pueden ser objeto de comercio y las consecuencias fiscales que se derivan de la transmisión de los mismos.

**SEGUNDO.-** : A la solución de las anteriores cuestiones, dedica la sentencia de 12 de julio de 2016 , a la que nos venimos refiriendo, sus Fundamentos Jurídicos Cuarto y Quinto:

*"CUARTO.- En opinión de la Sala, tal y como entendió la Inspección, la cuestión esencial es "admitir o no la cesión de los derechos federativos a una entidad mercantil COFISER SL, que no tiene la condición de Club o Sociedad Anónima Deportiva" -la terminología usada no es precisa, pues en*

ocasiones se habla de derechos federativos, otras de derechos económicos y otras de derechos federativos y económicos- Esta cuestión, condiciona todo el debate y por ello debemos resolverla con carácter prioritario.

En opinión de la Sala, la adecuada comprensión del caso de autos existe partir de la idea de que dentro de la relación de los deportistas profesional con el club o SAD, existen tres tipos de derechos:

1.- En primer lugar, los denominados derechos federativos.

En el art. 32.4 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre (LA LEY 2706/1990) , en su redacción de aplicación al caso, se dispone que "para la participación en competiciones deportivas oficiales de ámbito estatal será preciso estar en posesión de una licencia deportiva expedida por la correspondiente Federación Española según las condiciones y requisitos que se establecerán reglamentariamente. Las licencias expedidas por las Federaciones de ámbito autonómico habilitarán para dicha participación cuando éstas se hallen integradas en las Federaciones deportivas españolas, se expidan dentro de las condiciones mínimas de carácter económico que fijen éstas y comuniquen su expedición a las mismas".

Dicho de otro modo, el deportista profesional que pretenda participar en una competición deportiva profesional, debe tener una licencia deportiva expedida por la correspondiente Federación. Nadie discute que esta licencia es res extracomercium. Siendo claro que con arreglo a la normativa aplicable al caso de autos, la inscripción es "el acto por el cual un Club o SAD da de alta a un jugador profesional perteneciente a su disciplina y organización en virtud de un contrato suscrito al efecto" - art 1 del Libro V del Reglamento de la Liga Nacional de Fútbol -; y la licencia "el documento expedido por la RFEF que habilita al jugador a participar y alinearse en competición profesional y división en que se halle inscrita la SAD o Club, y que previamente ha sido inscrito a favor del club solicitante".

Pues bien, de la regulación se infiere y en ello tiene razón la Administración, que el "derecho federativo" que comprende la inscripción del jugador a favor del club y la licencia para jugar con carácter exclusivo en el club en que se está inscrito - art 123 Reglamento General RFEF , entonces en vigor-, son derechos susceptibles de cesión temporal o definitiva - arts 185 y 191 del Reglamento General RFEF y art 14 del Reglamento de la LNFP -, previo consentimiento del jugador e indemnización de su caso. Pero dicha cesión, por su propia naturaleza, sólo puede realizarse entre clubes o SAD - art 11 (LA LEY 1635/1985) y 13 del RD 1006/1985 (LA LEY 1635/1985) ; 186 del Reglamento General RFEF y 14.1 del Reglamento de la LNFP -.

2.- El segundo bloque de derechos son los laborales, los cuales surgen de la relación especial que pueda suscribirse con el Club o SAD con el jugador, y cuyo régimen se encuentra, esencialmente, en el Real Decreto 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de deportistas profesionales.

3.- Pero hay un tercer grupo o bloque de derechos, que son los denominados "derechos económicos" o, si se quiere, "derechos económicos federativos" con esta expresión se hace referencia a los rendimientos económicos que tanto los clubes o SAD como los deportistas profesionales obtienen en los casos de traspasos o cesiones.

Por lo tanto, dejando al margen la relación laboral entre el deportista y el club o SAD, que es la fuente de todo, y centrándonos en el aspecto que nos interesa, es posible diferenciar entre: Primero, el "derecho federativo" o derecho de una entidad deportiva a inscribir a un deportista en una determinada competición oficial para que participe en representación de dicha entidad, para lo que lógicamente es necesaria la concurrencia de voluntad del deportista -este derecho sólo puede ser propiedad de un club o SAD y sólo puede transmitirse entre ellos-.Y, segundo, los "derechos económicos" o derecho de un tercero -que no tienen necesariamente que ser un club o SAD- para hacerse acreedor de un porcentaje o cantidad de las transferencias futuras de derechos federativos entre clubes.

*Estos derechos económicos, en contra de lo que se sostuvo por la Inspección y como veremos, pueden ser propiedad de personas físicas o jurídicas, que no fuesen entidades deportivas y, además, son divisibles, siendo posible que su propiedad corresponda en diferentes porcentajes a diferentes sujetos.*

*Dicho de una forma más clara, los "derechos económicos" son el contenido patrimonial derivado de los "derechos federativos".*

**QUINTO.-** *Como hemos visto, el "derecho económico" es la expectativa de beneficio económico derivada de la futura transferencia del jugador de fútbol profesional. La posibilidad jurídica de articular negocios jurídicos en torno a los derechos económicos se infiere de los arts 1526 y ss. del Código Civil (LA LEY 1/1889) (CC ), que regulan "la cesión de créditos" y del 1271 del CC. Se trata de un negocio jurídico que se articula con base a la expectativa de un crédito futuro o *emptio rei speratae*. El objeto del contrato -el crédito futuro está perfectamente determinado- y, conforme al art 1273 del CC (LA LEY 1/1889) , no es obstáculo para la licitud del contrato "la indeterminación de la cantidad....siempre que sea posible determinarla sin necesidad de nuevo convenio entre los contratantes". Lógicamente este tipo de contratos tiene naturaleza aleatoria, pues su rentabilidad depende de la evolución y cotización que llegue a tener el futbolista, pero son perfectamente legales y, en efecto, pueden suscribirse por entidades distintas a los clubs y SAD.*

*Así, en el ámbito civil, la SAP de Madrid de 15 de octubre de 2015 (Rec. 55/2015 (LA LEY 166376/2015) -2) admite la licitud de un pacto de cesión de derechos económicos derivados de los derechos federativos y los mismo hace la SAP de A Coruña de 1 de abril de 2005 (Rec. 433/2003 (LA LEY 72555/2005) ).*

*Pero es que, esta Sala, en su SAN (4ª) de 24 de marzo de 2010 (Rec. 39/2009 ) sostiene el contenido económico de los derechos federativos puede ser objeto de negocios jurídicos con terceros. Incluso, esta misma sección, en la SAN (2ª) de 11 de noviembre de 2009 (Rec. 211/2007 ), concluye que: "a) La titularidad del derecho federativo la ostenta el club o asociación deportiva correspondiente (o, en ciertos casos, el deportista que ha finalizado su contrato con aquéllos); b) Es posible realizar negocios jurídicos sobre el contenido patrimonial del derecho federativo por no poder ser calificado dicho derecho como "res extra commercium"; c) Tales derechos económicos (derivados de aquellos negocios jurídicos) estarían así configurados como conceptos autónomos, aunque vinculados, con los que ostenta el titular del derecho federativo" .Doctrina que, por lo demás y como termina por reconocer el TEAC, ha sido admitida como correcta por la STS de 24 de marzo de 2014 (Rec. 3827/2010 (LA LEY 31215/2014) ) y 24 de septiembre de 2012 (Rec. 3025/2010 (LA LEY 150496/2012) ).*

*Ciertamente, esta situación puede cambiar, como reconoce la demandante, con la nueva regulación contenida en el Reglamento sobre Estatuto y Transferencia de Jugadores (FIFA) que en su nuevo art 18 prohíbe a los clubs y jugadores firmar un contrato con un tercero que conceda a dicho tercero el derecho de participar del valor de un futuro traspaso del jugador, o que le otorgue derechos relacionados con futuros fichajes o con el valor de estos fichajes. Prohibición que entrará en vigor el 1 de mayo de 2015 y que, por lo tanto, no es de aplicación."*

Al análisis de la operativa de autos dedica la repetida sentencia su Fundamento Jurídico Sexto:

**"SEXTO.-** *Una vez que hemos llegado a una conclusión distinta a la sostenida por la Administración, procede que analicemos ahora el alcance de la operativa realizada. Es evidente que lo buscado por el LEVANTE al suscribir contratos con COFISER es la búsqueda de financiación. Siendo frecuente en el mundo del fútbol que los clubs estructuren diversos negocios de naturaleza similar a la examinada, buscando una financiación para la adquisición de jugadores que, de otro modo, no podrían permitirse. Así, por ejemplo, negocios jurídicos que pacten un porcentaje del precio de cesión futura, de forma que a mayor revalorización del futbolista, mayor rendimiento económico; o que financien la formación*

*del jugador a cambio de una cantidad, de ser el jugador cedido temporal o definitivamente, en el precio de la operación; etc.*

*En el caso de autos, las partes no ocultan que el LEVANTE buscaba financiación, pues con sus fondos no podía haber adquirido a los jugadores que, al final, tuvo como jugadores. Y, recordemos, que dichos pactos en los que se cede la expectativa económica del derecho federativo son considerados válidos por la jurisprudencia. Admitida la licitud de la cesión de los derechos económicos que es lo pactado en los contratos suscritos, lo razonable es sostener que la operativa realizada es conforme a Derecho y, los argumentos del TEAC, para justificar la liquidación practicada no son correctos. En efecto, el TEAC justifica su decisión en que:*

*- "el curso normal es que los derechos federativos permanezcan en la titularidad del club" y en efecto, lo normal, partiendo de que los derechos federativos deben siempre pertenecer a un club o SAD, lo normal puede ser que el contenido económico de los mismos pertenezca a ellos, pero como hemos visto nada impide la cesión de las expectativas generadas por la hipotética transmisión futura de estos derechos; existiendo en este caso una abundante prueba contractual y documental de la que se infiere que esto fue lo acordado por las partes; -que lo buscado es una "mera financiación" situando "los ingresos y gastos en sede diferente a la del que ejerce la actividad empresarial que los genera"; ahora bien, es evidente que lo buscado por el LEVANTE es financiación, pues no se discute que esta entidad no podía adquirir a los jugadores fichados, por ello busca un acuerdo conforme al cual es COFISER la que abona los fichajes y a cambio el LEVANTE le cede el contenido económico de los derechos de traspaso, de esta forma, ambas entidades, ganan: el LEVANTE al contar con unos jugadores que no podría permitirse y COFISER porque si la proyección del jugador es la prevista y se produce un ulterior traspaso, obtendrá los ingresos económicos derivados del mismo;*

*-que aunque se recoja en los contratos que el titular de los derechos económicos es COFISER, lo cierto es que "carece de poder de decisión sobre el ejercicio del derecho en teoría adquiridos, en cuanto...es el levante quien adopta las decisiones relativas a los traspasos", pero es que tal forma de proceder es la correcta, pues no olvidemos que el contrato laboral se suscribe entre el LEVANTE y el jugador, siendo los "derechos federativos" de aquel, por lo tanto, nunca puede ser COFISER quien decida el traspaso, cuyo derecho se limita a la participación económica en la cesión, si ésta se produce -al margen de que en un caso como el de autos, al guardar conexión la dirección de LEVANTE con la de COFISER, probablemente las decisiones estén, de facto, coordinadas-;*

*-se dice que visto que los jugadores prestan servicios en el LEVANTE y bajo la dirección del LEVANTE, no se aprecia que COFISER aporte valor añadido alguno; pero esto no es así, pues como hemos razonado el LEVANTE no podría contratar a los jugadores y, por ello, buscando financiación cede los derechos económicos derivados de hipotéticos traspasos futuros, riesgo que asume COFISER.*

*Por lo tanto, el motivo se estima. Repárese que la Resolución impugnada, ciertamente, anula la liquidación relativa al ejercicio 2001, pero lo hace únicamente en relación con la valoración del inmueble referente a una operación vinculada, manteniendo, por lo tanto, la liquidación basada en la cesión de los derechos económicos, lo que, por las razones expuestas, en opinión de la Sala, no es correcto."*

La estimación del recurso 623/2013 en este punto impone, por las mismas razones expuestas en la sentencia de 12 de julio de 2013, la estimación del presente recurso.

Obviamente, la imposibilidad de trasladar al Levante UD SAD los ingresos y gastos correspondientes a Cofiser S.A., deja sin contenido la controversia relativa a la deducción de gastos, pues tales gastos corresponden a Cofiser S.A. (y a ellos dedica la sentencia a la que reiteradamente nos referimos sus fundamentos jurídicos séptimo y octavo), y, por tal razón la recurrente formula en su demanda, la pretensión relativa a tales gastos, de manera subsidiaria a la que hemos estimado.

También carece de contenido la cuestión relativa a la sanción impuesta, pues si el comportamiento de la actora es ajustado a Derecho, la sanción deviene contraria al Ordenamiento Jurídico y debe ser anulada.

**TERCERO.-** : Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

**VISTOS** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que **estimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **Levante Unión Deportiva S.A.D.** , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Isabel Soberón García de Enterría, frente a la **Administración del Estado** , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de octubre de 2013** , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia, **debemos anularla** y la **anulamos** y, con ella, los actos de liquidación y sanción de los que trae causa, con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 (LA LEY 1694/1985) , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.