

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 707/2016 de 3 Oct. 2016, Rec. 2310/2012

Ponente: Pérez Nieto, Rafael.

LA LEY 176951/2016

DEPORTISTAS PROFESIONALES. Ámbito de aplicación de la relación laboral de carácter especial. Concepto. -- Retribuciones. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible. Sujeción. Indemnizaciones por despido, traslado o cese, que superen la cuantía máxima legal. PRESCRIPCIÓN. Materia administrativa y tributaria. Deudas.

PROCEDIMIENTO ORDINARIO - 002310/2012

N.I.G.: 46250-33-3-2012-0005645

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

SENTENCIA Nº. 707/16

En la ciudad de Valencia, a 3 de octubre de 2016.

Visto por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres. don Luis Manglano Sada, Presidente, don Rafael Pérez Nieto y don Antonio López Tomás, Magistrados, el recurso contencioso-administrativo con el número 2310/12, en el que han sido partes, como recurrente, "Levante Unión Deportiva" SAD, representada por la Procuradora Sra. Aliño Díaz Terán y defendida por el Letrado Sr. Vera Revilla, y como demandada el TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional), que actuó bajo la representación de la Sra. Abogada del Estado. La cuantía se ha fijado en 655824,32 euros. Ha sido ponente el Magistrado don Rafael Pérez Nieto.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites establecidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que verificó en escrito mediante el que queda ejercitada su pretensión de que se anulen la resolución impugnada del TEAR y los actos de los que trae causa.

SEGUNDO.- La parte demandada dedujo escrito de contestación en el que solicitó que se declare la conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- El proceso no se recibió a prueba. Evacuado el trámite de conclusiones, los autos quedaron pendientes para votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló para votación y fallo el día 27 de septiembre de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto de la impugnación del presente recurso contencioso-administrativo es el acuerdo del TEAR (Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana), de 30-10-2012, que dice desestimar la reclamación núm. 46/8845/06 y sus acumuladas 46/8847/06, 46/8961/06 y 46/8960/06. Las reclamaciones se hubieron interpuesto por "Levante Unión Deportiva" SAD contra las liquidaciones del IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) de 2000 y 2001, por importes de 241016,09 euros y 193358,41 euros, así como contra los acuerdos sancionadores conectados que la multaron con 105729,69 euros y 115720,13 euros.

En realidad, el referido acuerdo del TEAR contiene una estimación parcial habida cuenta de que, con relación a la deuda de 2001, dispone "reponer las actuaciones a efectos de que por la Inspección se compruebe si los jugadores perceptores de las rentas han tributado o no por las mismas, a efectos de poder discernir sobre la inexistencia de la mencionada doble imposición".

Los actos impugnados se dictaron por la Inspección Tributaria, con los que se regularizaba la situación tributaria de "Levante Unión Deportiva" SAD por varios conceptos, regularización que es contradicha en esta alzada jurisdiccional por "Levante Unión Deportiva" SAD esgrimiendo diversos motivos de impugnación los cuales se examinarán en los siguientes fundamentos.

SEGUNDO.- Mediante el primero de tales motivos, la parte recurrente postula la declaración de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria litigiosa porque transcurrieron más de 4 años desde la presentación de los escritos de alegaciones ante el TEAR (el día 26-1-2007) hasta que la resolución de sus reclamaciones económico-administrativas le fue notificada (según alega, el día 20-6-2012).

El motivo de impugnación se basa en la doctrinajurisprudencial según la cual la prescripción puede consumarse por el transcurso del plazo legalmente establecido durante la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, pese a que los órganos que las resuelven -los Tribunales Económico- Administrativos-, que son parte de la Administración, no están integrados en la línea de dependencia jerárquica a la que pueda pertenecer la Administración contendiente (SSTS de 30-7-1999 , 28-4-2001 y 15-3-2011 , entre otras muchas).

Dicho lo anterior, consta en las actuaciones que los administradores concursales de "Levante Unión Deportiva" SAD autorizaron a don Manuel Vera Revilla para que recibiera las notificaciones del procedimiento económico-administrativo correspondiente a las reclamaciones que aquí tratamos, siendo que el mencionado don Manuel firmó la notificación del acuerdo resolutorio del TEAR el día 3-2-2010. Fue ésta una notificación válida y, por lo tanto, interruptora del transcurso de la prescripción antes de que se cumplieran los 4 años alegados, todo ello sin que debamos ponderar otra posible consecuencia que no ha sido objeto de debate.

Así que el primer motivo de impugnación carece de base y tiene que ser rechazado.

TERCERO.- Entrando ya en el fondo del litigio, un primer apartado de la regularización dispuesta por la Inspección Tributaria atendió a las cantidades que "Levante Unión Deportiva" SAD hubo pagado a determinados jugadores de fútbol que prestaban servicios en otros clubes. "Levante Unión Deportiva" SAD entendió que, dado que los derechos federativos y económicos de los jugadores eran adquiridos por los clubes cesionarios, y dado asimismo que éstos ostentaban la condición de empleadores, eran ellos quienes debían las retenciones del IRPF y su ingreso.

Por su lado, la Inspección opuso que "Levante Unión Deportiva" SAD tendría que haber efectuado e ingresado las retenciones, ello con arreglo a un criterio confirmado por el TEAR, el cual tuvo en cuenta que "Levante Unión Deportiva" SAD, como club patrocinador, se reservaba los derechos

federativos y económicos, y que los clubes patrocinados se obligaban a satisfacer bien "hasta donde alcance la media de las percepciones del resto de futbolistas de la plantilla", bien ninguna percepción, y todo esto como consecuencia de la siguiente dinámica: "Levante Unión Deportiva" SAD contrataba laboralmente a algunos jugadores de fútbol. Después, mediante unos "convenios de colaboración" con otros clubes, les cedía o traspasaba los jugadores, si bien que "Levante Unión Deportiva" SAD retenía los derechos federativos; y, dado que las cesiones de jugadores estaban limitadas por la Federación de Fútbol, a aquellos convenios de traspaso se anexaban otros de opción de compra que permitían la recuperación de los jugadores traspasados. Por lo demás, "Levante Unión Deportiva" SAD, en virtud de los referidos convenios de colaboración, satisfizo efectivamente las retribuciones a los jugadores.

El TEAR razonó que "tanto del propio contenido de las estipulaciones y los pactos contenidos en los convenios de colaboración y/o patrocinio y de los contratos celebrados con los clubes patrocinados, como de la contabilidad empresarial, se deduce la condición de pagador de retribuciones, sujetas a IRPF, por parte de 'Levante Unión Deportiva' SAD, entidad que de esto se convierte en obligado tributario retenedor conforme a lo dispuesto en el art. 35.2 letra d) de la LGT 2003 (LA LEY 1914/2003) al que incumbe, por tanto, la obligación de efectuar retenciones sobre las cantidades satisfechas y de efectuar su ingreso en la Hacienda Pública" (art. 82 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998)).

"Levante Unión Deportiva" SAD, como parte recurrente, alega que debe distinguirse entre el derecho federativo que habilita al jugador para jugar en un club; el derecho económico inherente al derecho federativo; y el derecho laboral derivado del contrato de trabajo especial. Sostiene que, como el club cesionario formalizaba el contrato de trabajo y cotizaba a la Seguridad Social, dicho cesionario tenía el deber de declarar las retenciones del IRPF e ingresarlas, siendo que, en el ejercicio 1999, los clubes cesionarios lo hicieron; de ahí que invoque la doctrina de los actos propios así como la indisponibilidad de la relación jurídico- tributaria.

Con arreglo al art 2 del RD 1006/1985 (LA LEY 1635/1985) -habilitado por el art. 2.1 d) del Estatuto de los Trabajadores -, "son deportistas profesionales quienes en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución".

Las especialidades de la relación laboral de los deportistas profesionales no llegan a desvirtuar determinadas notas esenciales de aquella relación, como quiera que estos trabajadores prestan sus servicios retribuidos por cuenta de sus empleadores, en cuyas organizaciones empresariales se integran bajo su dependencia o dirección, siendo tales empleadores quienes deben las retribuciones en virtud del contrato laboral especial.

Las anteriores notas se mantienen incólumes también cuando, como en este caso, la sociedad anónima deportiva titular de determinados derechos federativos o económicos -que la habilitan para emplear a determinado deportista- pacta con otras sociedades sobre dichos derechos, todo ello a los fines de que los deportistas presten sus servicios en favor de las segundas y dentro de sus estructuras organizativas. Así que las cesionarias, en virtud de los contratos de trabajo que los deportistas celebran con ellas, en su condición de empleadoras, deben facilitar a los deportistas que dirigen tanto la efectiva prestación de servicios como la retribución por los mismos. Esto es lo que ocurre con los denominados contratos de "cesión" de jugadores como con los contratos de "traspaso" con opción de recompra.

Desde la perspectiva fiscal que nos ocupa, son datos determinantes -primero- que las retenciones del IRPF lo fueran sobre rendimientos de trabajo con los que se retribuían los servicios de los deportistas y -segundo- que las retribuciones las debieran los clubes que recibían los servicios de los deportistas en virtud de los contratos laborales. Puesto que estos clubes debían satisfacer las rentas sujetas al

IRPF, les incumbía la retención del art. 82 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998) sin que a tal conclusión obste los particulares pactos entre club cedente y clubes cesionarios por los que el primero había de subvenir directamente las retribuciones del deportista en favor del segundo (art. 36 LGT de 1963 (LA LEY 63/1963)). Así debe ser atendiendo a una realidad jurídica incontestable, la propia del contrato laboral, y a una realidad empresarial y laboral, la de la organización donde se prestaron los servicios retribuidos.

La anterior conclusión ha de predicarse, asimismo, de las retribuciones en especie que fueron objeto de la regularización fiscal.

Así pues, el primer motivo de impugnación merece ser acogido.

CUARTO.- La parte recurrente cuestiona aquel otro apartado de la regularización fiscal centrado en las indemnizaciones satisfechas a jugadores - bien pactadas, bien establecidas en acto de conciliación en el SMAC- y con motivo de la rescisión o resolución (*sic*) de sus contratos laborales. Así, "Levante Unión Deportiva" SAD sostiene que tales cantidades estaban exentas porque no superaban los límites que el Estatuto de los Trabajadores establece para el despido improcedente [art. 7 e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (LA LEY 4419/1998)] o, subsidiariamente, caso de considerarse no exentas, que debía aplicárseles la reducción del 30% por tratarse de unos rendimientos irregulares generados en un periodo superior a 2 años y no obtenidos de forma recurrente [art. 17.2]. Mientras que, por su lado, la Inspección Tributaria concluyó que las indemnizaciones estaban plenamente sujetas y no exentas del impuesto, también porque se hubieron pactado o fueron fijadas en una conciliación [art. 7 e].

El art. 7 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998) establece que están exentas "las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato" [apartado e)].

En el caso que tratamos, el cese de la relación laboral de la entidad recurrente con sus deportistas se debió a un acto de voluntad de aquella entidad (se habla de "rescisión" y de "resolución"), y no a una extinción de mutuo acuerdo con los deportistas, ello sin perjuicio de que las indemnizaciones que les correspondían se pactaran bien inicialmente, bien tras la intervención del SMAC.

Hemos de traer aquí el art. 15.1 del RD 1006/1985, de 26 de junio (LA LEY 1635/1985) , el cual establece que "en caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización que a falta de pacto se fijará judicialmente de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidas durante el último año, por año de servicio".

Como se dijo en las SSTs de 28-3-2012 y 22-11-2012 , las cuestiones a dilucidar, a la hora de interpretar el citado art. 15.1, radican en determinar si la indemnización mínima de dos meses por año de servicio es aplicable en todo caso, esto es, tanto cuando se haya pactado entre club y deportista la indemnización, como cuando, a falta de ese pacto, la indemnización se fije judicialmente; o, por el contrario, el mínimo sólo puede operar en el caso de fijación judicial de la indemnización de forma que podrían empleados y deportistas pactar una indemnización inferior o, incluso, la inexistencia de la misma. Y un segundo tema controvertido versa sobre si el legislador fijó límite máximo.

Pues bien, de tales sentencias se concluye con meridiana claridad, por un lado, que la normativa transcrita contempla un límite mínimo de la indemnización exento de tributación y, por otro lado, la negación de la fijación de un límite máximo obligatorio también exento de tributación.

Transcribimos de las sentencias citadas lo que ahora interesa: "Una interpretación literal del precepto lleva a entender que la imposición del mínimo de dos mensualidades de retribución se efectúa de manera indiscriminada respecto a ambos casos de fijación de la indemnización, el contractual y el judicial, al no distinguir entre uno y otro, ya que sólo establece que, a falta de pacto, será el juez quien deba fijar la indemnización, no que sea en este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades, ya que gramaticalmente lo que se expresa entre comas tiene un mero valor explicativo de lo que precede. En cambio, del tenor de la norma no se desprende que se haya querido fijar un límite máximo obligatorio.

Además, dado el carácter tuitivo que el Derecho del Trabajo dispensa al trabajador, hay que entender que no resulta lícito un pacto indemnizatorio por debajo del mismo. El propio RD 1006/85 (LA LEY 1635/1985), en su Preámbulo, define como objetivo inspirador del mismo el 'trasladar el mayor número posible de criterios procedentes de la normativa laboral común al ámbito de esta relación especial, sin olvidar las peculiaridades que se derivan de la práctica deportiva', y de ahí que el art. 21 invoque al Derecho Laboral común como el derecho supletorio en la regulación de la relación laboral de los deportistas.

Finalmente, no cabe extrapolar la doctrina que defiende el Tribunal Supremo en relación con el personal de alta dirección a la relación especial de los deportistas profesionales, pues aún siendo ambas relaciones laborales de carácter especial responden a situaciones diferentes, siendo muy diferente la redacción de los preceptos. Así, en el RD 1382/85 (LA LEY 2054/1985), en las relaciones del personal de alta dirección no existe una cantidad máxima o mínima de indemnización, por lo que habrá que estar a lo que se pacte por las partes, actuando, en defecto de lo anterior, la cantidad de 20 días de salario por año de servicio, lo que es lógico porque el alto directivo se relaciona en un plano de cuasi igualdad con el empleador y de ahí que se establezca como derecho supletorio la legislación civil o mercantil y sus principios. Por el contrario, en la relación laboral de los deportistas, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial, como estimó la Inspección, pero no un límite máximo, lo que impide aceptar la tesis de la recurrente que pretende extender la no sujeción y la exención a toda la indemnización pactada o a las retribuciones dejadas de percibir, a falta de pacto.

Hay que tener en cuenta que la propia norma, en este aspecto, hace alusión a las circunstancias concurrentes, no ciñéndose a la remuneración dejada de percibir, por lo que nada impide fijar una indemnización superior.

En definitiva, ha de convenirse que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el art. 15 del RD 1006/1985 (LA LEY 1635/1985) debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el IRPF, conforme a lo dispuesto tanto en el art. 9, Uno, letra d), de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998, como en el art. 7.e) de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), para el ejercicio 1999, resultando así exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto.

En el sentido expuesto nos hemos pronunciado en las sentencias de 4-11-2010 (cas. núm. 2080/2007 (LA LEY 199071/2010)); 28-1-2011 y 6-10-2011 (cas. núm. 3213/2007 y 194/2008)".

Por lo que hemos de acoger parcialmente el motivo de impugnación en el sentido de considerar exentas del IRPF y no sujetas a retención aquella parte de las indemnizaciones por rescisión o resolución de contrato equivalente a dos mensualidades de retribución.

QUINTO.- Queda por examinar si el resto de la renta que supusieron las indemnizaciones debe ser considerada como notoriamente irregular, que es lo que postula la parte recurrente.

Con arreglo al art. 17.2 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), "como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo".

Debemos empezar descartando que tratemos del supuesto contemplado en el art. 10.1.f) del Reglamento del Impuesto (RD 214/1999, de 5 de febrero (LA LEY 599/1999)), pues el mismo hace referencia a las "cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral", cuando, como hemos razonado, las finalizaciones de las relaciones laborales tuvieron lugar por razones asimilables al despido.

Por lo demás, no concurre uno de los requisitos que precisa la aplicación del citado art. 17.2 a) al no existir un periodo de generación de la renta superior a dos años ligado a la antigüedad en la empresa; no estamos ante unos derechos económicos que se han ido consolidando mientras existían las relaciones laborales; más bien, tratamos de unas indemnizaciones pactadas a la extinción de los contratos de trabajo y con causa en las retribuciones que a los deportistas les restaban por percibir. En otras palabras, los derechos a las indemnizaciones en forma de renta no nacieron y se consolidaron durante el tiempo que duraron las relaciones laborales, sino que nacieron *ex novo* a raíz de los acuerdos entre las partes, ello aunque para el cálculo de las cuantías se tuvieran en cuenta eventualmente los años trabajados.

Por lo que el motivo de impugnación no puede ser asumido.

SEXTO.- Frente a los acuerdos sancionadores, la parte recurrente denuncia que son nulos de pleno derecho porque les falta la adecuada motivación sobre la culpabilidad y porque las declaraciones tributarias se basaron en una interpretación razonable de la norma.

Nuestro acogimiento de dos motivos de impugnación contra la regularización fiscal y, asimismo, la estimación parcial por parte del TEAR a que se hizo mención en el fundamento primero, determinan, uno y otra, la nulidad parcial de las liquidaciones litigiosas, nulidad que priva de la base de antijuridicidad que requiere la imputación de infracción contenida en los acuerdos sancionadores. Así que tales acuerdos sancionadores deben ser anulados asimismo.

Con esto se estima en parte el presente recurso contencioso-administrativo.

SÉPTIMO.- De conformidad con lo establecido en el art. 139 LJCA (LA LEY 2689/1998) , puesto que el recurso contencioso-administrativo se ha estimado en parte, no ha lugar a un especial pronunciamiento sobre las costas.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

FALLAMOS

1º.- Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "Levante Unión Deportiva" SAD, al ser parcialmente contraria a Derecho la resolución impugnada del TEAR, y la anulamos en dicha parte.

2º.- Anulamos asimismo en parte la liquidación tributaria de 2000 (la de 2001 está ya anulada) y los acuerdos sancionadores de los que aquella resolución del TEAR trae causa.

3º.- Sin costas.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA (LA LEY 2689/1998) . La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se

publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del Tribunal Supremo.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de la que como Secretaria de la misma, certifico. En Valencia, a 3 de octubre de 2016.