

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24  
Mar. 2014, rec. 3827/2010

Ponente: Fernández Montalvo, Rafael.

Nº de Recurso: 3827/2010

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 31215/2014

Texto

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de Marzo de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. al margen anotados, el presente recurso de casación núm. 3827/2010, promovido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la Sentencia, de 14 de abril de 2010 (LA LEY 44056/2010), dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 41/2009, formulado por la mercantil Unión Deportiva Salamanca, S.A.D. frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 4 de diciembre de 2008, parcialmente estimatoria del recurso de alzada instado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de 31 de mayo de 2006, que, a su vez, desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al Acuerdo de liquidación, de 25 de marzo de 2003, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, meses de junio, julio y diciembre del ejercicio 1998.

No ha comparecido en esta instancia la parte recurrida, la mercantil **UNIÓN DEPORTIVA SALAMANCA, S.A.D.**

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Con fecha 28 de noviembre de 2002, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria incoó a la entidad mercantil Unión Deportiva Salamanca, S.A.D. Acta previa de disconformidad núm. 70636913 en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, meses de enero a diciembre, ambos inclusive, del ejercicio 1998, Acta de la que resultó una deuda total a ingresar de 1.625.726,25 euros, de los que 1.290.065,14 euros correspondían a la cuota y 335.661,11 euros a los intereses de demora.

Como resultado de la actuación inspectora, se procedió a modificar las bases de retención declaradas por la mercantil por los siguientes motivos contenidos en el punto 3 de dicho Acta:

- a) « *La entidad no incluyó en su declaración "Modelo 190" las retribuciones de los preceptores que en el Anexo* » al Acta incoada « *aparec[ía]n en negrita, sujetos a retención* » (pág. 3).
- b) « *U.D. Salamanca contabilizó en la cuenta 2140000 "Derechos de adquisición de jugadores" determinados contratos de entidades que no [era]n Clubes ni sociedades deportivas en los que las entidades aparec[ía]n como*

*titulares de derechos federativos* ». Dichos contratos fueron reclasificados por la Inspección, al entender que « sólo p[od]d[í]an ser titulares de los derechos federativos un Club o una sociedad deportiva », recibiendo, por tanto, « la consideración de rendimientos del trabajo imputables a los jugadores/técnicos en las fechas en que se ha [b]ia[n] hecho efectivos los correspondientes pagos a las entidades interpuestas que aparecían en los contratos como titulares de dichos derechos » (pág. 3).

c) En los periodos objeto de comprobación, « la entidad satisfizo a D. Luciano Iturrino Cenecorta una indemnización de 7.000.000 en su condición de jugador/o técnico de la entidad », considerando « dicha indemnización como exenta en su totalidad » (pág. 3), cuando, por tratarse de « indemnizaciones a jugadores de fútbol o a técnicos [...] consecuencia de una relación laboral de carácter especial, proced[í]a someter a tributación la misma en su totalidad por estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas » (págs. 3 y 4).

d) « En determinados perceptores [...] se ha[b]ia[n] comprobado diferencias en las retribuciones por nóminas y/o en la retención resultante por aplicación del artículo 46 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas », debiendo aplicárseles « el tipo mínimo de retención del 15% » (pág. 4).

e) « La entidad Unión Deportiva Salamanca no ha[b]ia[n] efectuado el ingreso a cuenta por las cantidades satisfechas a entidades no residentes como titulares de los derechos de "imagen" y/o de "licencia de marca" » de determinados jugadores, resultando « exigible el correspondiente ingreso a cuenta » (pág. 4).

f) « A los contratos de licencia de marca » se les confirió « el mismo tratamiento que el previsto para los de derechos de imagen » (pág. 4).

Emitido el preceptivo Informe ampliatorio, y a la vista de las alegaciones efectuadas por el obligado tributario, el 25 de marzo de 2003, el Inspector Regional de Castilla y León dictó Acuerdo de liquidación, confirmando la propuesta contenida en el Acta de disconformidad incoada.

SEGUNDO.- Notificado el Acuerdo anterior, la mercantil instó reclamación económico-administrativa (núm. 47/1046/03), que fue desestimada por Resolución, de fecha 31 de mayo de 2006, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León.

Frente a la citada Resolución del TEAR de Castilla y León, Unión Deportiva Salamanca, S.A.D. interpuso recurso de alzada (R.G. 2836-06) ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), sustentando, en lo que aquí interesa, las siguientes alegaciones: a) en relación con «las retribuciones no incluidas en el modelo 190», así como con «las diferencias en las retribuciones por nóminas y/o en la retención aplicable: prohibición del enriquecimiento sin causa» (pág. 9); b) la «errónea calificación fiscal como rendimientos del trabajo personal de las cantidades satisfechas a determinadas entidades en concepto de derechos patrimoniales sobre los servicios de los jugadores, que fueron contabilizados en la cuenta 2140000 "derechos de adquisición de jugadores"» (pág. 13); c) la «improcedente calificación fiscal como rendimientos del trabajo personal de las cantidades satisfechas en concepto de derechos de imagen hasta la entrada en vigor de la Ley 13/96» (pág. 20); y, d) en cuanto a «las indemnizaciones por despido», que se trataba «de un derecho irrenunciable y obligatorio» (pág. 25).

El 4 de diciembre de 2008, el TEAC dictó Resolución, estimando en parte el recurso interpuesto, en particular, en lo referente al enriquecimiento sin causa de la Hacienda Pública, al exigírsele a la entidad deportiva el pago de las retenciones no incluidas en el modelo 190, puesto que « la exigencia al retenedor de retenciones por parte de la Administración cuando ya la deuda principal del sujeto pasivo perceptor de las rentas ha[b]í]a sido declarada ante la Administración exigiría que ésta probase que con el ingreso de las retenciones no se est[aba] produciendo un doble pago de la deuda tributaria, lo cual no consta[ba] que se h[ub]ier[an] probado en el presente supuesto en el

que la Oficina Gestora se ha[bía] limitado a confirmar el acto de retener » (FD Cuarto).

TERCERO.- Disconforme con la Resolución del TEAC, la representación procesal de Unión Deportiva Salamanca, S.A.D. interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 41/2009, formulando demanda mediante escrito presentado el día 5 de marzo de 2009, en el que reiteraba las alegaciones planteadas en vía económico-administrativa.

El 14 de abril de 2010, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó Sentencia, estimando parcialmente el recurso interpuesto.

A los efectos que interesan al presente recurso, el Tribunal *a quo* extrae, en su FD Octavo, una primera consecuencia, a saber, que « *el titular de los llamados "derechos federativos" es el club o asociación deportiva, pues es el único que puede ejercitarlos - lógicamente con el consentimiento del jugador afectado- mediante la inscripción del deportista en una determinada competición oficial.*

*En otros casos, puede que el titular del derecho federativo sea el propio jugador; ello sucede en los supuestos de vencimiento de su contrato con un determinado club o asociación deportiva, pues en tal circunstancia puede suscribir un nuevo contrato con otro club o asociación sin que éstos tengan nada que abonar en concepto de adquisición de tal derecho ».*

En el fundamento jurídico Noveno, analiza la posibilidad de que « *sobre tales derechos federativos pued[a]n realizarse negocios jurídicos con sujetos distintos de los clubes o asociaciones deportivas titulares de los mismos o, planteado en otros términos, si puede un tercero ser titular de derechos de contenido patrimonial derivados de la titularidad de tales derechos federativos ».*

Y expone que « *[l]a Administración ha considerado que tales derechos, que, a tenor de lo establecido en el artículo 1 Libro V del Reglamento de la LNFP, están integrados por la inscripción del jugador a favor de un club y por la licencia que le habilita para jugar con carácter exclusivo a favor del club en el que está inscrito [...]; son susceptibles de ser cedidos temporal o definitivamente, previo consentimiento del jugador e indemnización (artículos 173.1, 185, 191 y 186.1 Rto. de la LNFP) », y que, « *no obstante, únicamente pueden pertenecer a una SAD o club de fútbol y no pueden ser objeto de cesión a favor de personas físicas o jurídicas diferentes », en la medida en que tales derechos « solo tiene[n] razón de ser en el marco de las relaciones entre jugadores y clubes y entre clubes entre sí, por lo que es fácil concluir que la transmisión de ese derecho solo puede tener lugar entre clubes, dado que únicamente en el club [en el que] está inscrito el jugador puede ser titular de esos derechos, y únicamente puede cederlo a otro club. Por tanto, solo en calidad de mediador puede intervenir un tercero en la operación de cesión de derechos federativos ».**

El Tribunal de instancia reconoce que « *[e]ste criterio ha sido compartido por esta Sala en anteriores pronunciamientos en los que se planteaba cuestión análoga, considerando ajustado a Derecho el criterio de la Inspección de que las cantidades abonadas a sociedades que no eran clubes de fútbol o SAD, en concepto de derechos federativos eran susceptibles de ser calificadas como rendimientos de trabajo del jugador, y por tanto, sujetas a retención », pero únicamente « *en aquellos casos en que no constaban en el expediente los contratos sobre los derechos federativos (Sentencia (sección 4ª) de 1 de diciembre de 2006 -rec. 646/05), o en los que se entendió que la Administración había desplegado una actividad probatoria suficiente (sentencias (Sección 2ª) de 1 de febrero de 2007 -rec. nº 244/04-, 28 de junio de 2007 -rec. nº 711/04-, 4 de diciembre de 2007 -rec. nº 813/04-, 11 de diciembre de 2007 -rec. nº 811/04-, 28 de octubre de 2008 -rec. nº 248/06-, o 23 de abril de 2009 -rec. nº 646/05-) ».**

Sin embargo, la Sala *a quo* resalta que « *en Sentencias de 6 de junio de 2007 (rec. nº 250/05 -Sección 4ª) y 11 de*

noviembre de 2009 (rec. nº 211/07 -Sección 2ª) [se] ha matizado que cabe distinguir entre la faceta federativa (o facultad de inscribir a un jugador en una competición) y la faceta patrimonial (o posibilidad de realizar negocios válidos sobre el contenido económico del derecho de inscripción), con las siguientes conclusiones:

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.

En definitiva, señala la Sala que en dichas Sentencias « se rechaza que exista una verdadera prohibición legal de efectuar tales negocios. Y ello en base al artículo 1271 del Código civil (LA LEY 1/1889) que permite que sean objeto de contrato "todas aquellas cosas que no estén fuera del comercio de los hombres, aun las futuras" », por lo que considera que « no hay obstáculo para que determinadas personas puedan ostentar ciertos derechos (de contenido económico o patrimonial) sobre la titularidad de los derechos federativos ». A continuación, señala que « la práctica permite identificar situaciones de esta naturaleza: por ejemplo, puede que el titular del derecho federativo ceda a un tercero un porcentaje sobre el importe de una futura transferencia del jugador a otro club o que sea el propio deportista transferido quien -previo pacto al respecto- se beneficie parcialmente del importe de una futura cesión, y que la existencia de estos derechos económicos o patrimoniales derivados de los derechos federativos está reconocida en el Plan General de Contabilidad para las sociedades anónimas deportivas (Orden del Ministerio de Economía de 23 de junio de 1995), al prever una cuenta, la número 215, denominada "derechos de adquisición de jugadores" (subgrupo "inmovilizado material"), en la que se registra "el importe devengado por la adquisición de un jugador procedente de otra entidad" » (FD Décimo).

Por otra parte, recuerda el órgano contencioso-administrativo que « la válida utilización de la prueba de presunciones requiere que aparezca acreditado el hecho constitutivo del indicio o hecho base, que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia que se extrae de ellos, y asimismo que conste el razonamiento deductivo que conduce al resultado de considerar probado el presupuesto de hecho contemplado en la norma », y que en las dos citadas sentencias « se descarta el presupuesto de que parte la Administración para llegar a la presunción, a saber, que las sociedades a las que alude la entidad demandante no pueden ser titulares de los llamados "derechos federativos", es decir de ciertos aspectos económicos o patrimoniales que se anudan a los derechos federativos (posibilidad de realizar negocios válidos sobre el contenido económico del derecho de inscripción), y entiende que de los datos que ha tenido en cuenta como hechos-base no se infiere, con el necesario enlace lógico y preciso, la consecuencia extraída, y ello porque la entidad recurrente aportó toda la documentación que estaba a su alcance (contratos, pagos realizados y contabilidad), y sin embargo, la Inspección no había desplegado actividad alguna cerca de las entidades no residentes para determinar si, efectivamente, ostentaban o no los derechos cedidos en virtud de aquellos contratos; ni se ha dirigido a los deportistas profesionales afectados con el fin de que suministren datos respecto del grado de vinculación con aquellas sociedades o en relación con acuerdos previos con las mismas ».

Asegura, siguiendo lo recogido en la Sentencia de 11 de noviembre de 2007 (rec. Núm. 211/2009), que se trata « no tanto de una cuestión de naturaleza jurídica, como de actividad probatoria, debiendo determinarse, en definitiva, si la actividad desplegada por la Administración en cada caso, ha sido suficiente para extraer la consecuencia jurídica de que las cantidades abonadas por la entidad recurrente a las sociedades terceras no

*residentes eran en realidad rendimientos de trabajo de los jugadores afectados » (FD Decimoprimer).*

Una vez sentado lo anterior, y, por tanto, « *establecido que [las] personas físicas o jurídicas distintas de los clubes de fútbol o SAD puedan ser titulares de derechos federativos en su aspecto económico* », la Sentencia de instancia considera que « *ha de estarse a lo obrante en autos y expediente administrativo para determinar si existe alguna cantidad que pueda imputarse a alguno de los quince jugadores a los que se h[ubier]an imputa[do] por este concepto cantidades en el ejercicio 1998* ».

A tales efectos, en el fundamento jurídico Duodécimo, dicha Sentencia pone de manifiesto, atendiendo a la documentación que obra en el expediente, lo siguiente:

a) Que « *mediante diligencia de 7 de mayo de 2002 la Inspección entrega al representante de la entidad el documento que titula "derechos económicos a tercero" referente a los años 1996 a 1999, en el que se recogen los detalles de los importes pagados en las fechas que se indican y que son consecuencia de los que fueron contabilizados por la entidad en la cuenta 2140000 "derechos de adquisición de jugadores", que se refieren a importes facturados a la Unión Deportiva Salamanca por acreedores que no son clubes de fútbol. Se solicita al representante de la entidad que, en el plazo no superior a 10 días, aporte a los actuarios justificación documental de lo que "de los importes que figuran en la relación, corresponde a pagos efectuados por dichos intermediarios a los clubes de procedencia por la adquisición de los derechos federativos de los jugadores que figuran detallados en la primera columna de dicho documento. Se aportará también, si existiera, justificación documental de los pagos efectuados por dichos intermediarios a terceros y que tengan su causa en la adquisición por los mismos de los derechos federativos de los jugadores que se mencionan en dicha relación" ».*

b) Que « *la Inspección realizó un conjunto de peticiones a las autoridades fiscales extranjeras, indicando en la descripción de antecedentes relevantes, que:*

*"En bastantes ocasiones deportistas de élite ceden sus derechos de imagen a sociedades que los arriendan por tiempo determinado a los clubes donde prestan sus servicios los mencionados deportistas. De igual manera, con relativa frecuencia los importes satisfechos por los clubes son de tal cuantía que, probablemente, incluyan retribuciones de los propios servicios deportivos prestados por aquellos.*

*En consecuencia se precisa conocer la vinculación contractual y los pagos efectuados por la sociedad titular de los derechos de imagen al técnico/jugadores".*

*O bien, que: "Nuestros servicios de Inspección están investigando las adquisiciones de los jugadores extranjeros de referencia, efectuadas por el club de fútbol español arriba indicado.*

*Por lo que nuestros investigadores conocen acerca del procedimiento para efectuar dichas adquisiciones, algunas de éstas se realizan no de forma directa a los clubes de fútbol extranjeros de donde proceden dichos jugadores, sino sociedades "distintas de dichos clubes" que poseen los "derechos económicos" para que los jugadores puedan ser contratados. Tales sociedades son, pues, las que contratan con el club de fútbol español, realizando una labor de intermediación que la práctica podría perseguir, entre otros fines, encubrir o disimular el verdadero importe de las remuneraciones efectivamente percibidas por los jugadores y por el club de fútbol extranjero de donde éstos proceden. Este mecanismo de simulación incluye la realización de diversos pagos que la sociedad efectúa a los jugadores, al club extranjero y a otros posibles intervinientes en la operación.*

*En el caso presente, nuestros servicios investigan la realidad de dichos "derechos económicos", así como los diferentes perceptores de los pagos derivados de los contratos firmados por el club de fútbol español Unión Deportiva Salamanca, SAD, con la sociedad" ».*

c) Que, de acuerdo con lo anterior, se había solicitado a las autoridades fiscales extranjeras que se facilitaran los « *contratos de adquisición de derechos de imagen a los jugadores que se detallan y que han prestado sus servicios en el Equipo de Fútbol Unión Deportiva Salamanca, S.A.D, inscrito en la Federación Española de Fútbol, durante las temporadas que comprenden, entre otros el ejercicio 1998 que aquí tratamos, pagos realizados por estas sociedades derivados de tales contratos con indicación de su importe, fecha e identificación de los medios de pago utilizados, e incluso otros pagos efectuados por dichas sociedades a otras personas físicas o jurídicas que hubieren intervenido [en] las operaciones derivadas de tales contratos. Y en los supuestos de venta de derechos económicos y/o federativos de jugadores y técnicos, realizadas por estas sociedades al Club Unión Deportiva Salamanca, S.A.D, los contratos correspondientes, tanto con el club vendedor como con el/los jugadores, pagos realizados por estas sociedades derivados de tales contratos con indicación de su importe, fecha e identificación de los medios de pago utilizados, y otros pagos efectuados por dichas sociedades a otras personas físicas o jurídicas que hubieren intervenido las operaciones derivadas de tales contratos* ».

d) Que « *[l]a abundante prueba solicitada de diversos Países, folios 271 a 433 del expediente administrativo, ha sido atendida en muy pequeño porcentaje, justificándose diversos pagos, así folios 303, 309, 314, así como formalización de contratos referidos a los distintos conceptos, y ejercicios, a lo que ha de unirse lo obrante con anterioridad en el expediente* ».

Habida cuenta de lo expuesto, la Sala a quo ordena, « *[r]echazada la tesis de la Administración recogida en el [...] fundamento séptimo de la resolución del TEAC, y con ello la nulidad del particular de la liquidación* », sustituir ésta « *por el resultado de la valoración de todo lo actuado y de toda la prueba practicada* », función que encomienda a « *la Administración Tributaria, que de este modo por vez primera puede proceder a cuantificar definitivamente lo percibido por cada jugador por el concepto "derechos federativos", determinando lo correspondiente al ejercicio 1998* » (FD Decimosegundo).

CUARTO.- Contra la anterior Sentencia, el Abogado del Estado preparó, mediante escrito presentado el 20 de mayo de 2010, recurso de casación, formalizando la interposición por escrito registrado el 6 de julio de 2010, en el que, al amparo del art. 88.1, letra d), de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LA LEY 2689/1998), de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), formula un único motivo de casación.

El defensor del Estado aduce que la Sentencia de instancia vulnera «los artículos 24 (LA LEY 1757/1991) y 98 de la Ley 18/1991, de 6 de junio (LA LEY 1757/1991), del IRPF , así como los artículos 28 de la Ley General Tributaria de 1963 (LA LEY 63/1963) , y 13 de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003)» (pág. 3), en la medida en que siendo «un hecho probado que hubo pagos a terceros que no tenían la consideración de sociedades deportivas, y que tales pagos venían motivados por la relación laboral de jugadores», la «única conclusión válida es aquella a la que llegó el TEAC, es decir, que la operación tuvo como causa la relación laboral con [los] jugador[es], siendo procedente la práctica de la correspondiente liquidación por el IRPF», toda vez que «los derechos federativos no se adquirieron del club en el que el jugador prestaba sus servicios, sino de una sociedad no residente en España que era titular de tales derechos federativos» (pág. 4). Para el Abogado del Estado, «[e]sta doctrina es ajustada a Derecho y acorde a la jurisprudencia de esta Excma. Sala, a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a los clubes de fútbol (Orden de 29 de mayo de 1986) y a la naturaleza de los derechos federativos y su tratamiento» (pág. 5).

El representante público reconoce que «en el expediente no consta prueba alguna de las cantidades abonadas a las entidades residentes normalmente en paraísos fiscales, lo hayan sido a empresas que tenga[n] titularidad alguna sobre los derechos federativos de los jugadores», al igual que «no constan los contratos celebrados con tales entidades». Como también se muestra conforme con la circunstancia de que no se haya «acreditado que las



citadas empresas no dependan del jugador correspondiente» (págs. 5 y 6). Por eso -concluye-, «el criterio del TEAC, confirmando el de la Inspección, es ajustado a Derecho, en cuanto que considera que los pagos por la adquisición de los derechos federativos de los jugadores, son pagos en nombre y por cuenta de los mismos, ya que el club tiene el compromiso exclusivamente con dichos jugadores en virtud del contrato laboral que les vincula, y por tanto son rendimientos del contrato del jugador sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (pág. 6).

QUINTO.- Señalada para votación y fallo la audiencia del día 18 de marzo de 2014, se celebró la referida actuación en la fecha acordada.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Presidente de la Sección

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpone por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 14 de abril de 2010, que estima en parte el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 41/2009, promovido por la entidad mercantil Unión Deportiva Salamanca, S.A.D. frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 4 de diciembre de 2008, a su vez, parcialmente estimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de 31 de mayo de 2006, que desestima la reclamación económico-administrativa formulada por la citada mercantil frente al Acuerdo de liquidación, de 25 de marzo de 2003, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, meses de junio, julio y diciembre del ejercicio 1998.

La Sala de instancia concluye que las « *personas físicas o jurídicas distintas de los clubes de fútbol o SAD pued[e]n ser titulares de derechos federativos en su aspecto económico* », por lo que revoca parcialmente la Resolución del TEAC y, atendiendo a la documentación obrante en el expediente, ordena a la Administración tributaria, en relación con el ejercicio 1998, « *a cuantificar definitivamente lo percibido por cada jugador por el concepto "derechos federativos"* » (FD Decimosegundo) .

SEGUNDO.- Como también se ha expresado en los Antecedentes de hecho, contra la Sentencia de 14 de abril de 2010 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el Abogado del Estado promovió recurso de casación, formulando un único motivo por la vía del art. 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LA LEY 2689/1998), de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

El defensor público alega la infracción de lo dispuesto en los arts. 24 (LA LEY 1757/1991) y 98 de la Ley 18/1991, de 6 de junio (LA LEY 1757/1991), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 28 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 63/1963), y 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), por entender que los pagos efectuados, por causa de una relación laboral, por un club de fútbol a terceros distintos de una sociedad deportiva constituyen retribuciones del trabajo personal, debiendo practicarse la correspondiente liquidación por el IRPF.

TERCERO.- Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, procede entrar a resolver el único motivo de casación formulado por el Abogado del Estado en su escrito de interposición, motivo sobre el que ya ha tenido la Sala ocasión de pronunciarse en sus Sentencias de 24 de septiembre de 2012 (LA LEY 150496/2012) (rec. cas. núm. 3025/2010), en las que intervienen las mismas partes y se plantean idénticos argumentos, por lo

que en virtud de los principios de igualdad, unidad de doctrina y seguridad jurídica, hemos de resolver la cuestión del presente proceso en los mismos términos que en aquélla.

Así, es preciso recurrir a lo establecido en el fundamento de derecho Segundo de la referida Sentencia, del tenor literal siguiente:

*« [E]xamina[n]do supuestos como el de autos en otras sociedades anónimas deportivas o clubes de fútbol, hemos concluido que: (i) conforme a la legislación aplicable «los titulares de los derechos federativos son, exclusivamente, los clubes mientras dure la relación laboral con el jugador, que los mismos pueden ceder o transmitir, temporal o definitivamente, dichos derechos a otro club, siempre con consentimiento del jugador, y que, de la cantidad percibida por la cesión o traspaso, el futbolista tendrá derecho a un porcentaje que no podrá ser inferior al 15 por 100, extinguiéndose en el momento de la cesión o traspaso la relación laboral entre el jugador y el club cedente»; (ii) «[l]os cobros efectuados por los jugadores profesionales, por mediación de terceros residentes en el extranjero, deben ser considerados como rendimientos del trabajo personal, pues tiene su causa y razón de ser, precisamente, en la relación laboral que vincula al futbolista con la entidad pagadora», y (iii) no habiéndose acreditado que los pagos efectuados por el club o sociedad anónima deportiva a la persona o sociedad tercera derivaban de una relación jurídica distinta del contrato laboral celebrado con el deportista profesional, cabe legítimamente presumir que eran una parte de la retribución de éste entregada a un tercero, operación que, siendo perfectamente posible en derecho, no impide su calificación fiscal como rendimientos del trabajo del jugador [véanse por todas, con respecto a las dos primeras conclusiones reseñadas, las sentencias de 7 de octubre de 2011 (LA LEY 218083/2011) (casación 2342/07 , FJ 3º, apartado 2 ) y 5 de mayo de 2011 (casación 796/07 , FJ 10º), y con relación a la tercera de las conclusiones, las sentencias de 2 de noviembre de 2010 (LA LEY 199049/2010) (casación 5123/07, FFJJ 3 º y 4º) y 19 de julio de 2010 (casación 3633/07 , FJ 3º)].*

*Aclarado cuanto antecede se pone de manifiesto que la verdadera discrepancia del abogado del Estado con la sentencia impugnada se contrae a la forma en que debe operar la citada presunción [lógicamente, aunque no lo diga, ex artículo 118.2 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003): «[p]ara que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano»], porque, a su juicio, resulta suficiente que la Administración tributaria se dirigiera al «Salamanca SAD» pidiéndole la aportación de cualquier prueba documental que justificase la cesión por los futbolistas a la sociedad o al tercero del derecho a contratar sus servicios, sin que aportase documento alguno, para calificar esos pagos como rendimientos del trabajo del deportista sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas, en aplicación del artículo 24 de la Ley 18/1991 , y, por ende, sobre los que la sociedad anónima deportiva debió practicar retención, conforme al artículo 98 de la Ley 18/1991 .*

*Y en este planteamiento hemos de darle la razón. El curso normal es que los derechos federativos permanezcan en la titularidad del club que contrata al jugador o que los ceda a otro club, con consentimiento del deportista, quien, además, tiene derecho a recibir el 15 por 100 del importe de la operación. Cuando el flujo económico sale de este circuito e interviene una compañía foránea, que nada tiene que ver con el club que ha contratado al futbolista, se presume que constituye una forma de retribuir a este último, salvo que se demuestre que los pagos tienen su causa en una relación distinta.*

*Siendo así, le corresponde al club de fútbol acreditar que, pese a ello, la cesión retribuida a una entidad ajena al club o a cualquier otro de los derechos económicos derivados de los federativos no constituía una forma de retribuir el trabajo personal del deportista, por lo que la conclusión de la Sala de instancia, afirmando la inexistencia de prueba suficiente de que las cantidad abonadas por el «Salamanca SAD» fueron en realidad*



*percibidas por los jugadores con único sustento en la existencia de los contratos con esos terceros y en que la Administración tributaria se limitó a dirigirse a dicha entidad deportiva, sin hacerlo a los jugadores para acreditar su grado de vinculación con las sociedades a las que fueron a parar los pagos, ni regularizarles, o a esas mismas sociedades, desconoce la esencia de esa presunción, conforme deriva de la jurisprudencia de esta Sala expuesta ut supra.*

*A la vista de esa jurisprudencia, hemos de dar la razón al abogado del Estado cuando afirma que le bastaba a la Administración con dirigirse al «Salamanca SAD» para que aportase cualquier prueba que justificase la cesión por los futbolistas a terceros de sus derechos económicos derivados de los federativos y constatar que el mencionado club no atendió al requerimiento, para presumir que esos pagos a terceros encubrían en realidad una forma de retribuir a los jugadores sus servicios profesionales, retribución sometida al impuesto sobre la renta de las personas físicas de aquéllos y, por consiguiente, sujeta a retención en la fuente, obligación de retención que incumbía al «Salamanca SAD» ».*

CUARTO.- Atendiendo a la doctrina expuesta, procede estimar el recurso de casación formulado por el Abogado del Estado, y, resolviendo el debate tal y como ha sido suscitado, según impone el art. 95.2.d) de la LJCA (LA LEY 2689/1998) , se ha de desestimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo instado por la Unión Deportiva Salamanca, S.A.D.

QUINTO.- No procede hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en este recurso.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

## FALLAMOS

PRIMERO .- Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación formulado por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la Sentencia dictada el día 14 de abril de 2010 (LA LEY 44056/2010) por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 41/2009, Sentencia que casamos y anulamos. Sin costas.

SEGUNDO .- Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil UNIÓN DEPORTIVA SALAMANCA, S.A.D. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 4 de diciembre de 2008, en los términos recogidos en los fundamentos jurídicos Tercero y Cuarto de la presente Resolución. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION**.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Rafael Fernandez Montalvo, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma, **CERTIFICO** .