



Roj: **SAN 2574/2022 - ECLI:ES:AN:2022:2574**

Id Cendoj: **28079230022022100392**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/06/2022**

Nº de Recurso: **784/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000784 /2019

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 15410/2019

**Demandante:** Juan Ramón

**Procurador:** JACOBO GANDARILLAS MARTOS

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO**

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a ocho de junio de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número **784/2019**, se tramita a instancia de Juan Ramón , representada por el Procurador D. Jacobo Gandarillas Martos y asistida por la Letrada D.ª Laura Pla Cuesta, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de septiembre de 2019 (R.G.: 5844/2018), relativa al Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los ejercicios 2013 y 2015 y cuantía de 2.715.049,18 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO.** - El 5 de noviembre de 2019 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de septiembre de 2019 (R.G.: 5844/2018).

**SEGUNDO.** - Tras varios trámites se formalizó demanda el 1 de julio de 2020.

**TERCERO.**- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 13 de septiembre de 2020.

**CUARTO.** - Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 1 de junio de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló con el resultado que seguidamente se expresará.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### **Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas**

**PRIMERO.** - El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de septiembre de 2019 (R.G.: 5844/2018).

La resolución impugnada desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por Juan Ramón contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicios 2013 y 2015.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso son las siguientes:

(i) Extralimitación de la comprobación y de los acuerdos de liquidación respecto al contenido de la orden de carga en plan.

(ii) Nulidad de los acuerdos de liquidación por no justificar la regularización de los derechos económicos ni del importe satisfecho por la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player".

(iii) No sujeción al Impuesto sobre la Renta de no Residentes de la eventual renta obtenida por Juan Ramón .

(iv) La renta obtenida por Juan Ramón por la transferencia de los derechos federativos y económicos al Fútbol Club Barcelona es un beneficio empresarial a efectos del Convenio entre el Estado Español y la Republica Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 (en adelante, Convenio de Doble Imposición España-Brasil).

(v) En el caso de considerarse que se trata de una ganancia patrimonial, no existe punto de conexión que atraiga la tributación a España.

(vi) El pago del 1% de tasas administrativas no forma parte del precio de la transferencia.

(vii) La indemnización por formación, la contribución por solidaridad y el pago derivado de la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player" deben tributar en Brasil como beneficio empresarial.

(viii) Incorrecta cuantificación de la ganancia patrimonial.

### **Antecedentes de interés**

**SEGUNDO.** - Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. El 11 de mayo de 2017 se iniciaron actuaciones inspectoras en relación con Juan Ramón .

2. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizaron, con fecha 24 de mayo de 2018, actas modelo A02 y números de referencia NUM000 y NUM001 .

3. El 30 de octubre de 2018 se notificaron al contribuyente acuerdos de liquidación de los que resultaban las siguientes deudas tributarias: 2.458.088,69 euros, de los que 2.010.960 euros correspondían a cuota y 447.128,69 euros a intereses de demora (A02 n.º NUM000 ) -en adelante, acuerdo de liquidación del ejercicio 2013- y 256.960,49 euros, de los que 232.737 euros correspondían a cuota y 24.223,49 a intereses de demora (A02 n.º NUM001 ) -en adelante, acuerdo de liquidación del ejercicio 2015-.

4. Por contrato de fecha 31 de mayo de 2013, Juan Ramón transfirió el jugador D. Benedicto al Fútbol Barcelona, por un precio de 17.100.000 euros.



5. En el contrato se estipulaba, asimismo, que el club adquirente sería responsable del pago del 1% sobre el precio total, destinado al pago de las tasas administrativas previstas en la normativa brasileña, importe que debería ser depositado a favor del club brasileño transmitente en el momento del pago del precio estipulado.
6. La eficacia del contrato quedaba supeditada a la superación del reconocimiento físico sobre el jugador y la firma del contrato laboral, en los términos previstos en la cláusula sexta del contrato.
7. También se estipulaba que el precio pactado correspondía al 100% de los derechos sobre el jugador, quedando obligado el transmitente a abonar a los terceros titulares de derechos económicos los importes que para estos derivasen del traspaso del jugador.
8. El importe total, 17.271.000 euros, se satisfizo mediante dos transferencias de 8.550.000 euros y 8.721.000 euros, en junio de 2013.
9. Juan Ramón había celebrado sendos contratos con las entidades DIS Esportes e Organização de Eventos Ltda, de fecha 6 de marzo de 2009, y Terceira Estrela Investimentos SA, de fecha 30 de noviembre de 2010, en virtud de los cuales dichas entidades adquirieron el 40% y el 5%, respectivamente, de los derechos económicos sobre el jugador.
10. En el primero de los citados contratos, se indicaba que el Juan Ramón poseía el 60% de los derechos económicos del jugador, y que la entidad DIS Esportes e Organização de Eventos Ltda adquiriría al jugador el 40% de los derechos económicos que este poseía.
11. En el segundo de los citados contratos, la entidad Terceira Estrela Investimentos SA adquiriría al Juan Ramón el 5% de los derechos económicos del jugador, de tal forma que, a partir del último contrato, según se indica expresamente en su cláusula segunda, los derechos económicos sobre el jugador quedaron distribuidos como sigue:
  - Juan Ramón : 55%
  - Terceira Estrela Investimentos SA: 5%
  - DIS Esportes e Organização de Eventos Ltda: 40%
12. Juan Ramón abonó a las citadas entidades los importes correspondientes a sus respectivos porcentajes de participación en el contrato de transferencia del jugador al Fútbol Club Barcelona.
13. En anexo al contrato de transferencia del jugador se indicaba que el importe que correspondía a la entidad DIS Esportes e Organização de Eventos Ltda, por sus derechos sobre el traspaso del jugador, ascendía a 6.840.000 euros. También se estipulaba que en el supuesto de que hubiera de satisfacerse un importe superior de acuerdo con laudo arbitral o sentencia firme, ambos clubes quedarían obligados a liquidar por mitad el importe que excediera de la citada cantidad de 6.840 000 euros.
14. En la misma fecha, 31 de mayo, se formalizó un documento por el cual el club brasileño se comprometía, en caso de lesión del jugador a partir de la fecha de su traspaso al club español, a entregar a este cualquier importe que eventualmente pudiera recabar de la FIFA o de una compañía de seguros contratada por la FIFA. No constan pagos por este concepto.
15. En la misma fecha, 31 de mayo de 2013, se formalizó un documento por el cual el Fútbol Club Barcelona se comprometía a abonar al Juan Ramón un importe de 2.000.000 de euros, en el supuesto que, durante el periodo en que el jugador permaneciera en la plantilla del club adquirente, fuera elegido como uno de los tres finalistas del premio al mejor jugador del año que otorga la FIFA ("Fifa World Player") El pago habría de ser efectuado dentro de plazo máximo de un mes desde la nominación del jugador. El jugador fue nominado entre los tres finalistas en noviembre de 2015. En septiembre de 2017 se pagaron los 2.000 000 estipulados, más 170.041,98 euros en concepto de intereses de demora.
16. También con fecha 31 de mayo de 2013, se firmó un acuerdo para la celebración en Brasil de un partido amistoso entre ambos clubes, que sería organizado por el Juan Ramón , durante el periodo en el que D. Benedicto fuera jugador del Fútbol Club Barcelona En la misma fecha se formalizó un documento por el cual, en caso de no celebrarse el partido amistoso por causas distintas a la renuncia unilateral por parte del club brasileño, el Fútbol Club Barcelona abonaría una compensación de 4.500.000 euros. El jugador abandonó la plantilla del Fútbol Club Barcelona en agosto de 2017, sin que se hubiese celebrado este encuentro deportivo amistoso.
17. En la misma fecha 31 de mayo de 2013, so firmó un acuerdo para la participación del Juan Ramón en el partido amistoso del Trofeo Joan Gamper 2013. El encuentro deportivo se celebró en dicho ejercicio.



18. Con fecha 25 de julio de 2013, se suscribió entre ambos clubes un convenio de colaboración en materia de fútbol base y reconocimiento de derechos sobre jugadores. En el contrato se expresaba el interés del Fútbol Club Barcelona en ampliar el ámbito de su fútbol base mediante la suscripción de acuerdos de colaboración con otros equipos de primer nivel, colaboración en materia de formación, entrenamiento y desarrollo de los jugadores. Ambos clubes se comprometían a compartir sus conocimientos técnicos en sus respectivas escuelas, y se reconocían recíprocamente la posibilidad de adquirir un derecho de preferencia sobre alguno de los respectivos jugadores, para el supuesto de recibir una oferta de transferencia del jugador procedente de un tercero.

19. En el propio contrato se establecía el derecho de preferencia, a favor del Fútbol Club Barcelona, sobre los jugadores del club brasileño Don Fidel por 3.200.000 euros, Don Gabino ("Gabygol") por 2.900.000 euros y el Sr. Inocencio por 1.800.000 euros. En ejecución de este contrato, el club brasileño facturó al club español 7.900.000 euros, efectuándose el pago mediante tres transferencias de 3.000.000 y 2.944.750 euros en junio de 2013, y 1.955.250 euros en agosto de 2013.

20. Juan Ramón no tributó en España por las rentas derivadas de las operaciones citadas.

21. La Inspección concluyó que la ganancia patrimonial obtenida por Juan Ramón en la transferencia del jugador D. Benedicto debía tributar en España.

22. Para la cuantificación de la ganancia patrimonial, consideró la Inspección que debían tenerse en cuenta, a efectos del valor de transmisión, los importes satisfechos por el Fútbol Club Barcelona al Juan Ramón correspondientes a los siguientes conceptos:

-Contrato de transferencia del jugador: 17.100.000 euros + 171.000 euros por la denominada "Ley Pelé", haciendo un total 17.271.000 euros.

-Convenio de colaboración en materia de fútbol base y reconocimiento de derechos sobre jugadores: 7.900.000 euros

-Compensación a cargo del Fútbol Club Barcelona por no haberse disputado el partido amistoso que estaba previsto que organizaría el club brasileño: 4.500.000 euros.

-Importe derivado de la nominación del jugador entre los tres finalistas del trofeo 'FIFA World Player': 2.000.000 euros + 170.041 euros de intereses de demora, haciendo un total 2.170.041,96 euros

23. La Inspección consideró imputable al contribuyente el 55% del importe total del valor de transmisión, dado que constaba en el expediente que las entidades DIS Esportes e Organização de Eventos Ltda y Terceira Estrela Investimentos SA eran titulares del 40% y del 5% de los derechos económicos sobre el jugador, respectivamente. También consideró que procedía imputar al contribuyente el 55% de los restantes conceptos que integraban el valor de transmisión, al poseer tan solo el 55% de los derechos económicos sobre el jugador, y corresponder el 45% restante a las entidades anteriormente citadas.

24. Del total de la ganancia patrimonial, se imputó al ejercicio 2015 el importe correspondiente a la nominación de D. Benedicto como finalista en el trofeo "FIFA World Player" y el resto al ejercicio 2013.

25. Disconforme con los anteriores acuerdos, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimada por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

### ***Sobre la extralimitación de la comprobación y de los acuerdos de liquidación respecto al contenido de la orden de carga en plan***

**TERCERO.-** En el primer motivo de impugnación suscita la recurrente, en síntesis, que la orden de carga en plan únicamente autorizaba la comprobación y, en su caso, regularización de la transmisión de los derechos federativos de D. Benedicto. Al haberse extendido la regularización a los derechos económicos y al pago relativo a la nominación como finalista al trofeo "FIFA World Player", a juicio de la recurrente, la Inspección se ha excedido de la comprobación para la que estaba facultada por la orden de carga en plan y dicha extralimitación le ha generado indefensión.

La Administración demandada, por su parte, considera que no existe la infracción alegada de contrario en la medida en que el contenido de la orden de carga en plan no puede interpretarse en el sentido de que esté distinguiendo entre dos categorías de derechos, los federativos y los económicos, y adoptando la decisión de limitar las actuaciones a uno de ellos con exclusión del otro. El contrato de transferencia, a su juicio, no tiene dos objetos distintos e independientes, susceptibles de ser objeto de actuaciones de comprobación diferenciadas. Por último, niega que se haya producido indefensión por tal motivo.



Así las cosas, en el presente caso la orden de carga en plan dictada el 3 de abril de 2017 por el Inspector Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, por el concepto Impuesto sobre la Renta de no Residentes, períodos 1/2013 a 12/2013, tenía el siguiente tenor literal:

*"Incidencia de los traspasos de los derechos federativos de jugadores de fútbol por la entidad a clubes de fútbol españoles en base a la consulta vinculante de la D G de Tributos V2164-14 de 05/08/2014 que junto con el convenio de doble imposición entre España y Brasil establece que este tipo de operaciones son calificadas incrementos de patrimonio sujetos a gravamen en territorio español. En concreto se tiene información de un traspaso de un jugador en 2013 al FC Barcelona por importe de 80 millones de euros".*

Por su parte, el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial en relación al concepto Impuesto sobre la Renta de no Residentes, períodos 1/2013 a 12/2013, tenía el siguiente contenido:

*"Incidencia de los traspasos de los derechos federativos y económicos de jugadores de fútbol por la entidad a clubes de fútbol españoles en base a la consulta vinculante de la D G de Tributos V2164-14 de 05/08/2014 que junto con el Convenio de Doble Imposición entre España y Brasil establece que este tipo de operaciones son calificadas incrementos de patrimonio sujetos a gravamen en territorio español. En concreto se ha obtenido información del traspaso al FÚTBOL CLUB BARCELONA (G08266298) con fecha 01/07/2013, del jugador Benedicto, procedente de la cantera".*

Pues bien, expuesto lo anterior, la Sala considera que ni se ha producido la extralimitación alegada ni se ha derivado indefensión alguna para el contribuyente por el hecho de que en la orden de carga en plan no se incluyera expresamente la mención a los derechos económicos en la forma pretendida por aquel, que es en definitiva el origen de la controversia que aquí se plantea.

Esa diferencia no tiene la significación ni la relevancia que Juan Ramón afirma en su demanda.

En cuanto a la significación porque, aunque la entidad recurrente ponga el acento en esa diferencia, el contenido de la orden de carga en plan es mucho más amplio y en esa mayor amplitud se incluyen, sin lugar a dudas, los derechos económicos derivados de la transferencia de los derechos federativos del jugador.

Así, la referencia a la *"Incidencia de los traspasos de los derechos federativos de jugadores de fútbol por la entidad a clubes de fútbol españoles en base a la consulta vinculante de la D G de Tributos V2164-14 de 05/08/2014"* introduce en el ámbito de las actuaciones inspectoras la comprobación e investigación de los derechos económicos derivados del contrato de transferencia de los derechos federativos del jugador.

Por una parte, porque el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (23ª edición) entiende por *"incidencia"* en su tercera acepción, *"influencia o repercusión"*, de lo que se infiere que el objeto de las actuaciones de comprobación e investigación no se contrae únicamente a los derechos federativos sino que se proyecta sobre lo que esté influido por ellos. Como se ha señalado por esta Sala y Sección en la sentencia de 12 de julio de 2016 (ROJ: SAN 3285/2016, FJ 4), *"los derechos económicos son el contenido patrimonial derivado de los derechos federativos"*, por lo que entre uno y otro tipo de derechos resulta evidente la influencia o repercusión.

Por otra parte, por la remisión de la orden de carga en plan a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos n.º V2164/14, de 5 de agosto de 2014. La lectura de la contestación a dicha consulta expresa inequívocamente la conexión aludida en el párrafo anterior entre los derechos federativos y los derechos económicos y, de este modo, la inclusión de estos últimos en el ámbito de la orden de carga en plan que se está examinando. A título de ejemplo, cuando señala que *"Se considera, por tanto que el objeto de esta consulta es la tributación en España de los derechos económicos derivados de la transmisión de los derechos federativos del jugador y que es independiente y distinto de cualquier otro concepto que se de en este tipo de operaciones"*.

Finalmente, la propia orden de carga en plan refiere el importe del traspaso del jugador (*"En concreto se tiene información de un traspaso de un jugador en 2013 al FC Barcelona por importe de 80 millones de euros"*), lo que pone de relieve que su contenido no se limita a la vertiente de los derechos federativos sino que se proyecta también sobre los derechos económicos derivados de la transferencia de aquellos.

Negamos también, decíamos antes, la relevancia que la entidad recurrente atribuye a la infracción alegada.

Se afirma en la demanda, a propósito de esta cuestión, que la omisión en la orden de carga en plan de una mención expresa a los derechos económicos le ha causado indefensión.

Pero se trata de una afirmación apodíctica, como de contrario señala la Administración demandada, pues no se explica siquiera en qué medida la infracción en cuestión habría producido indefensión a Juan Ramón.

A la vista de lo actuado, además, no se advierte por la Sala indicio alguno de indefensión que pueda asociarse a tal motivo.

El motivo se desestima.

**Sobre la nulidad de los acuerdos de liquidación por no justificar la regularización de los derechos económicos ni del importe satisfecho por la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player"**

**CUARTO.-** Expuesto resumidamente, el siguiente motivo de impugnación se centra en la falta de justificación por los acuerdos de liquidación de la regularización de los derechos económicos, por una parte, y del importe satisfecho a Juan Ramón por la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player", por otra, al ser los anteriores y los derechos federativos tres conceptos autónomos y distintos que merecen una motivación separada.

La Administración demandada niega la falta de motivación de los acuerdos de liquidación en los extremos aludidos. Así, en cuanto a los derechos económicos, porque no pueden segregarse de los derechos federativos en la forma postulada en la demanda. El contrato de transferencia tiene por objeto una transmisión única, la de los derechos federativos, cuya titularidad tiene un valor económico. Y en cuanto a la contraprestación asociada a la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player", porque en los acuerdos de liquidación se justifican suficientemente las razones por las que la Inspección considera que forma parte del precio de la operación.

A juicio de la Sala, la motivación existe en relación con los dos extremos indicados en la demanda y, además, es suficiente, por lo que no cae apreciar la infracción de ninguna de las normas y ninguno de los principios invocados en la demanda.

Por razones de economía expositiva bastará con remitirnos, en cuanto a la regularización de los derechos económicos, a las pp. 13 y siguientes el acuerdo de liquidación del ejercicio 2013 y a las pp. 13 y siguientes del acuerdo de liquidación del ejercicio 2015 y, en cuanto a la regularización del importe satisfecho a Juan Ramón por la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player", a la p. 28 del acuerdo de liquidación del ejercicio 2013 y a la p. 26 del acuerdo de liquidación del ejercicio 2015.

Motivación existe y, como se ha adelantado, es además suficiente en la medida en que la misma cumple el estándar exigible, esto es, permitir al recurrente, y en su caso al órgano jurisdiccional revisor, conocer las razones jurídicas concretas que conducen a la adopción de la decisión (sentencia del Tribunal Constitucional 36/2009, de 9 de febrero, FJ 3), y que dichas razones sean conformes a Derecho (sentencia del Tribunal Constitucional 82/2009, de 23 de marzo, FJ 6) y racionales y razonables (sentencia del Tribunal Constitucional 105/2009, de 4 de mayo, FJ 2), no una "mera emisión de una declaración de voluntad del órgano" (sentencia del Tribunal Constitucional 132/2007, de 4 de junio, FJ 4).

La parte recurrente podrá legítimamente no estar conforme con esas razones y discutir las, como de hecho hace, pero todo ello presupone el cumplimiento del deber de motivación en los términos a que acabamos de referirnos.

El motivo se desestima.

Sobre la no sujeción al Impuesto sobre la Renta de no Residentes de la eventual renta obtenida por Juan Ramón

**QUINTO.-** Juan Ramón, en síntesis, niega a través de este motivo de impugnación que la renta obtenida por la transferencia de los derechos federativos de D. Benedicto deba tributar como ganancia patrimonial en España y lo hace combatiendo el presupuesto del que parte la Inspección de los tributos para llegar a tal conclusión, es decir, que se haya transmitido un elemento patrimonial afecto a la actividad económica. La verdadera naturaleza del negocio del traspaso del jugador, se afirma en la demanda, no es esa. Según la recurrente, lo que está retribuyéndose con el contrato de transferencia es la renuncia por parte de Juan Ramón a la exclusividad que le otorgaba el contrato laboral suscrito con el jugador.

La Administración demandada se opone a la tesis de la recurrente por entender, en síntesis, que pugna con los términos literales del contrato, que se basa en normativa dictada por la Fifa que no está comprendida en el sistema de fuentes del Derecho español, que resulta contraria a normas que sí forman parte de nuestro ordenamiento jurídico, que contradice la constante celebración de esta clase de negocios jurídicos transmisivos y del mercado a que han dado lugar y, por último, que se aparta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia.

Existen dos tipos de argumentos para descartar la viabilidad del motivo de impugnación que se examina.

El primer tipo de argumentos es de orden general.

Como pone de relieve la Abogacía del Estado en el escrito de contestación, existe jurisprudencia sobre la caracterización de este tipo de contratos que rechaza en términos categóricos la tesis que aquí se defiende por la recurrente.



Nos referimos, en particular, a las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1997 (ROJ: STS 1490/1997, FJ 5) y 4 de marzo de 1998 (ROJ: STS 1468/1998, FJ 4).

En la última de las sentencias citadas, por ejemplo, se razona del siguiente modo:

*"CUARTO.- Tampoco puede prosperar, conforme ya se ha anticipado, la consideración de las percepciones por razón del traspaso o cesión de los servicios de un deportista como supuestos de indemnización por resolución anticipada del contrato, por compensación de la preparación o formación recibidas por el deportista o por cualquier otra causa. Aunque es este un argumento utilizado por la recurrente dentro de la tesis de la sentencia aquí impugnada, es decir, dirigido a combatir la procedencia de la liquidación inicialmente recurrida en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas por constituir las entregas de dinero en pago de indemnizaciones un supuesto de exención objetiva - art. 48.B.4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 30 de Diciembre de 1980 y art. 45.B.4 del vigente de 24 de Septiembre de 1993-, es lo cierto, sin embargo, que su acogimiento significaría tanto como desconocer que, en una cesión de las características de la aquí enjuiciada, en que concurren tres voluntades libremente determinadas -la del club cedente, la del adquirente o cesionario y la del futbolista participe en la operación-, es la transmisión de los servicios y la contraprestación dineraria el núcleo mismo del contrato y no la renuncia anticipada a esos servicios por, a su vez, resolución anticipada del contrato en virtud del cual el club o entidad cedente los percibía, del propio modo que la entrega de la cosa por el vendedor y la del precio por el comprador no pueden configurarse como supuestos de renuncia al derecho que sobre aquella tenía el primero, ni como indemnización por esa renuncia que hace el segundo".*

El segundo tipo de argumentos es de orden particular, es decir, que se proyecta sobre las circunstancias concurrentes en el concreto caso aquí enjuiciado.

Como también destaca la contestación a la demanda, en el presente caso los términos del " contrato de transferencia de derechos federativos de jugador profesional de fútbol" son claros y responden fielmente a la caracterización de este tipo de negocios que resulta de la jurisprudencia a la que se acaba de hacer mención.

De hecho, la propia parte recurrente se ve obligada a reconocerlo en alguna medida al decir que " aunque el citado contrato señala que su objeto es traspasar los derechos federativos y económicos sobre Neymar, lo cierto es que, en realidad, la contraprestación del precio no es la adquisición de tales derechos, sino su renuncia por el anterior titular" (p. 15 de la demanda).

No podemos profundizar más en la consideración de la argumentación de la recurrente, a pesar del notable esfuerzo dialéctico que demuestra, pues el contrato dice lo que dice, lo dice tan claramente que no deja margen alguno a la interpretación o reinterpretación y las alegaciones de la demanda no desvirtúan ese resultado.

El motivo se desestima.

#### **Sobre la calificación de la renta obtenida por Juan Ramón por la transferencia de los derechos federativos de D. Benedicto como ganancia patrimonial o como beneficio empresarial**

**SEXTO.-** A través de este motivo de impugnación la entidad recurrente defiende que la renta obtenida por la misma como consecuencia de la transferencia de los derechos federativos del jugador D. Benedicto debe calificarse de beneficio empresarial, en la medida en que este tipo de transferencias forma parte de su actividad ordinaria como club de fútbol, y en consecuencia tributar en Brasil conforme a lo dispuesto en el art. 7 del Convenio de Doble Imposición España- Brasil.

La Administración demandada se opone a la anterior argumentación y lo hace señalando que la distinción entre ingresos ordinarios y extraordinarios no es relevante a efectos contables, que la asimilación que se realiza en la demanda entre " ingresos extraordinarios" y " ganancia patrimonial" carece de todo fundamento y que tampoco pueden confundirse los conceptos de " ingreso ordinario" y " beneficio de una empresa".

Este mismo debate ya se planteó en alguna medida en el asunto resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1998 (ROJ: STS 1468/1998, FJ 6), a la que hicimos mención en el fundamento anterior, y en la que se razonaba lo siguiente:

*"Pues bien; en el caso de autos, resulta obvio que, cuando se habla de traspasos o cesiones de servicios profesionales de deportistas -de futbolistas más concretamente-, se está ante operaciones realizadas por una entidad deportiva "profesional" en el ejercicio de su actividad, aunque no pueda decirse rigurosamente que dichas operaciones sean los actos característicos o representativos de ésta, ni que sean actos habituales de la misma -aunque la tendencia claramente vaya dirigida a su generalización-, operaciones, además, de naturaleza onerosa y referida a un elemento -los servicios deportivos profesionales- integrado en el acervo patrimonial de la entidad. Por eso mismo, la conclusión no puede ser otra que la sujeción de la operación al I.V.A., atendida la fecha en que tuvo lugar -1988-, y su no sujeción al I.T.P. según la normativa tributaria aplicable".*



Aunque la argumentación de la sentencia citada se proyecta sobre figuras impositivas distintas a la que nos ocupa en el presente caso, entendemos que la caracterización de este tipo de operaciones que se contiene en la citada sentencia trasciende a aquellas y tiene una proyección general.

En tal sentido, nos interesa destacar que el Tribunal Supremo rechaza la premisa en que se sustenta la argumentación de la demanda, es decir, que los contratos de transferencia de los derechos federativos de los jugadores constituyan los actos característicos, representativos o habituales de la actividad de un club de fútbol.

Y, además, el Tribunal Supremo caracteriza positivamente dichas operaciones en el sentido de que son operaciones de naturaleza onerosa y van referidas a un elemento -los servicios deportivos profesionales- integrado en el acervo patrimonial de la entidad.

A juicio de la Sala, recordando lo que dijimos en la sentencia de 12 de julio de 2016 (ROJ: SAN 3285/2016, FJ 4) sobre la distinción entre derechos federativos, derechos laborales y derechos económicos federativos, lo que se produce en casos como el presente es que un club (en este caso, el Juan Ramón) tiene en su patrimonio los derechos federativos de un jugador (en nuestro caso, los derechos federativos del jugador D. Benedicto), los tiene además afectos a su actividad y, en un determinado momento, decide transmitirlos a otro club (en este caso, el Fútbol Club Barcelona) a cambio de un rendimiento económico (en el presente caso, como ha quedado expuesto, una cantidad controvertida entre lo que sostiene la entidad recurrente y lo que sostienen los acuerdos de liquidación).

Como consecuencia de lo anterior se produce una alteración en la composición del patrimonio y, dado el menor valor de adquisición respecto del valor de transmisión de los citados derechos federativos, una variación en su valor y, en concreto, una ganancia patrimonial por la que el Santos Fútbol Club debe tributar.

En otras palabras, se cumplen todos los requisitos para que pueda apreciarse la existencia de una ganancia patrimonial.

Presupuesto lo anterior, se acepta la fundamentación jurídica que se contiene en la resolución impugnada (pp. 5 y siguientes) y en los acuerdos de liquidación (pp. 21 y siguientes del acuerdo de liquidación del ejercicio 2013 y pp. 21 y siguientes del acuerdo de liquidación del ejercicio 2015) para someter a tributación en España la referida ganancia patrimonial.

En síntesis, estima la Sala que la renta en cuestión debe calificarse como ganancia de capital, según lo dispuesto en el art. 13.3 del Convenio de Doble Imposición España-Brasil, por lo que puede someterse a tributación en los dos Estados contratantes, de acuerdo con lo previsto en sus respectivas legislaciones internas.

Lo que, en el caso español, remite al art. 13.1.i). 2º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR) en virtud del cual se someten a tributación las ganancias patrimoniales derivadas de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.

Además, como se destaca en la contestación a la demanda a propósito de esta misma cuestión, el art. 7.5 del Convenio de Doble Imposición España-Brasil establece claramente que: "*Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo*".

Por lo que, como indica la Abogacía del Estado, el hecho de que las ganancias de capital queden comprendidas en los beneficios de la entidad recurrente no impide la aplicación del art. 13.3 del Convenio de Doble Imposición España-Brasil y, por ende, no impide que esas rentas se sometan a tributación en España.

El motivo se desestima.

### **Sobre la existencia de punto de conexión de la ganancia patrimonial con España**

**SÉPTIMO.-** La entidad recurrente impugna en este motivo el criterio de la Inspección según el cual resultaría aplicable el art. 13.1.i).2º del TRLIRNR a las rentas obtenidas como consecuencia de la transferencia de los derechos federativos del jugador D. Benedicto al Fútbol Club Barcelona. A su juicio, ello solo resultaría posible si los derechos federativos únicamente pudieran ejercitarse o cumplirse en España. Ahora bien, dado que los derechos federativos son transmisibles y que estos deberían poder ejercitarse en cualquier Estado, lo que se está transmitiendo es un derecho en abstracto a inscribir al jugador en la federación deportiva correspondiente y, en consecuencia, en las competiciones oficiales, sin vinculación con ningún territorio.

De lo que deriva que la potestad de gravar la ganancia obtenida no pueda atribuirse a España.



La Administración opone a lo anterior que los derechos objeto de transmisión los adquiere el Fútbol Club Barcelona que es un club domiciliado y que desarrolla su actividad en España. Lo que significa que participa en las competiciones oficiales de fútbol en España para lo cual son requisitos indispensables estar inscrito en la Real Federación Española de Fútbol y formar parte de la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Hechos que la Administración califica de notorios, como también que el Fútbol Club Barcelona ejerció los derechos adquiridos del Santos Futebol Club de forma inmediata, lo que se concretó en la expedición por la Real Federación Española de Fútbol de la licencia federativa del jugador, visada por la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Dicho ejercicio, finaliza la contestación, tuvo lugar en España y no pudo ejercerse en ningún otro Estado pues el Fútbol Club Barcelona no es incorporado a las entidades u organizaciones rectoras de competiciones oficiales de fútbol de ningún otro Estado.

De lo que deriva la perfecta licitud de la aplicación al caso de la norma prevista en el art. 13.1.i).2º del TRLIRNR.

Nuevamente vamos a dar respuesta a este motivo de impugnación con dos tipos de argumentos, de orden general y particular.

El primer tipo de argumentos se concreta en que esta Sala y Sección ya se ha pronunciado en un caso similar sobre la interpretación y aplicación del art. 13.1.i).2º del TRLIRNR y lo ha hecho en el sentido de avalar la tesis que aquí se defiende por la Administración tributaria.

Nos referimos, en concreto, a la sentencia de 8 de septiembre de 2017 (ROJ: SAN 3466/2017, FJ 6), en que se razonó lo siguiente:

*"Lo cierto es que las citadas entidades han prestado un servicio a la recurrente, y que tal servicio se ha prestado en territorio español, pues es el lugar donde los futbolistas desarrollan su actividad, por lo que es de aplicación el artículo 13.1.b) 2º del RDL 5/2004".*

Aunque el supuesto de hecho que aquí se plantea es distinto al suscitado en el caso resuelto por la anterior sentencia, entendemos que la *ratio decidendi* es igualmente válida a los efectos del presente recurso.

El lugar donde los futbolistas desarrollan su actividad es el punto de conexión con España a los efectos del art. 13.1.b).2º del TRLIRNR.

Lo que conecta a su vez con el argumento de orden particular a que antes se hacía alusión.

Los términos del " *contrato de transferencia de derechos federativos de jugador profesional de fútbol*", que es en definitiva el que delimita el ámbito del presente enjuiciamiento, son meridianamente claros en el sentido de que el Fútbol Club Barcelona adquiere los derechos federativos de D. Benedicto para incorporar al jugador a la plantilla de su primer equipo y, por tanto, para que dicho jugador desarrolle su actividad en España.

En virtud del referido contrato no se está transmitiendo un derecho abstracto y sin conexión con ningún territorio sino un derecho concreto y con una innegable conexión con el territorio español por las razones indicadas por la Administración demandada en su contestación, a las que simplemente nos remitiremos por razones de economía expositiva.

En definitiva, en la medida en que en virtud del contrato se transmiten por el Santos Futebol Club los derechos federativos de D. Benedicto para que este desarrolle su actividad en España como jugador de la primera plantilla del Fútbol Club Barcelona, resulta procedente la aplicación del art. 13.1.b).2º del TRLIRNR que se contiene en los acuerdos de liquidación.

El motivo se desestima.

### ***Sobre si el pago del 1% de tasas administrativas debe formar parte del precio de la transferencia***

**OCTAVO.**- La entidad recurrente sostiene que nos encontramos ante un pago realizado como consecuencia de la repercusión de un impuesto que grava la transferencia internacional del jugador (en virtud de la Ley número 9.615/1998 de Brasil, en adelante Ley Pelé) pero que no forma parte del precio de los derechos federativos y económicos, por lo que no procede incluirlo en el valor de transmisión.

La Administración, por su parte, sostiene que estamos ante una obligación de pago que incumbe a la entidad recurrente y en virtud de la cual el Fútbol Club Barcelona aceptó pagar 171.000 euros más por la transferencia de los derechos federativos del jugador. Por otra parte, sostiene que la propia recurrente reconoció que dicho importe constituía un gasto deducible por lo que no cabe admitir esta consideración y la pretensión adicional de que se reduzca el valor de transmisión en la misma suma.

A juicio de la Sala, los acuerdos de liquidación deniegan la reducción del valor de transmisión en la suma de 171.000 euros, correspondiente al 1% del importe obtenido por la transferencia del jugador en virtud de la Ley Pelé, por una cuestión de prueba.



Es decir, porque por el contribuyente " *no se ha aportado documento alguno que acredite la realización de estos gastos y tributos*" (p. 30 del acuerdo de liquidación del ejercicio 2013 y p. 27 del acuerdo de liquidación del ejercicio 2015).

Aunque los acuerdos de liquidación se pronuncian también sobre la consideración del pago en cuestión como gasto o tributo inherente a la transmisión, a los efectos del art. 35.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) en virtud de la remisión del art. 24.4 del TRLIRNR, la Administración tributaria niega *prima facie* la realidad del pago satisfecho por Santos Fútbol Club en virtud de la Ley Pelé.

Dado que esta cuestión probatoria también se trata por la recurrente en otro motivo de impugnación y que para la decisión del presente recurso solo tiene sentido pronunciarnos sobre la consideración del gasto o tributo derivado de la Ley Pelé, en orden a su inclusión o exclusión del valor de transmisión, si su importe ha sido satisfecho por el contribuyente (por exigencias del art. 35.2 de la LIRPF: " *en cuanto resulten satisfechos por el transmitente*"), abordaremos ambas cuestiones más adelante.

***Sobre si la indemnización por formación, la contribución por solidaridad y el pago derivado de la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player" deben tributar en Brasil como beneficio empresarial***

**NOVENO.-** Niega la recurrente que la indemnización por formación, la contribución por solidaridad y el importe satisfecho por el Fútbol Club Barcelona por la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player" deban considerarse parte de la ganancia patrimonial obtenida por la transferencia del jugador. En el último caso, porque la renta en cuestión retribuyó el buen hacer de la entidad recurrente en la formación del jugador. Y en los dos primeros supuestos porque, respectivamente, se corresponden con una indemnización por formación y se trata de un beneficio derivado de la actividad empresarial que solo puede tributar en Brasil en virtud del art. 7 del Convenio de Doble Imposición España-Brasil.

La Administración demandada pone de relieve, en cuanto a la indemnización por formación y la contribución por solidaridad, que el precio de la transferencia de los derechos federativos del jugador se fijó por las partes en la suma de 17.100.000 euros y que en el contrato se incluyó la renuncia expresa del transmitente a exigir cantidad alguna por tales conceptos. Y en cuanto al importe satisfecho por el Fútbol Club Barcelona por la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player" porque la escasa crítica de la demanda no puede prevalecer frente a las razones en que se basan los acuerdos de liquidación para llegar a la conclusión que ahora se impugna.

Pues bien, como pone de relieve la Abogacía del Estado en su contestación y por lo que atañe a la indemnización por formación y a la compensación por solidaridad, la entidad recurrente reconoció expresamente en el contrato que el precio del traspaso de los derechos federativos incluía cualquier contraprestación que pudiera corresponderle por dichos conceptos, " *renunciando en lo menester y expresamente al cobro adicional de dichos derechos*" (estipulación 3.3.ii) del " *contrato de transferencia de derechos federativos de jugador profesional de fútbol*").

No cabe, por ende, segregar ahora esas partidas del valor de transmisión de los derechos federativos del jugador, en orden a la aplicación del art. 35.2 de la LIRPF, pues la propia recurrente renunció a ello y asumió que debían formar parte de aquel.

Además, como se recordó anteriormente, en todo caso resultaría de aplicación el art. 7.5 del Convenio de Doble Imposición España-Brasil establece claramente que: " *Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo*".

En cuanto al importe satisfecho por el Fútbol Club Barcelona por la nominación de D. Benedicto al trofeo "FIFA World Player", coincidimos con la posición que se expresa por Administración demandada en su contestación.

La escueta alegación de que constituye una retribución por el buen hacer de la entidad recurrente en la formación del futbolista es una argumentación manifiestamente insuficiente para desvirtuar las razones y los indicios en que se basan los acuerdos de liquidación para llegar a la conclusión que alcanzan en este punto (p. 28 del acuerdo de liquidación del ejercicio 2013 y p. 26 del acuerdo de liquidación del ejercicio 2013), a los que nos remitimos por razones de economía expositiva.

Aunque en el escrito de conclusiones se añade alguna explicación adicional sobre este punto por la recurrente, lo cierto es que no se advierte por la Sala que la única explicación plausible de esa compensación fuera la de retribuir a aquella por la labor de formación del jugador, siendo significativo destacar a este respecto que en el documento contractual no se reflejara en forma alguna esa finalidad.



Conclusión que resulta reforzada periféricamente, además, por la propia manifestación del Fútbol Club Barcelona en el marco de las presentes actuaciones en el sentido de que mediante este contrato " se establecía un precio adicional en el caso de que el jugador fuera elegido como uno de los tres finalistas al premio de mejor jugador del año que otorga la FIFA (FIFA WORLD PLAYER)" (p. 1 del documento " Santos.pdf" del expediente administrativo).

El motivo se desestima.

### **Sobre la incorrecta cuantificación de la ganancia patrimonial**

**DÉCIMO.**- Finalmente, la parte actora cuestiona que no se hayan excluido del cálculo de la ganancia patrimonial las tres siguientes partidas: (i) la contribución por la Ley Pelé; (ii) el "imposto sobre operações financeiras" y las respectivas comisiones bancarias; y (iii) el coste de adquisición del jugador para la entidad recurrente.

La Administración, por su parte, niega la procedencia de los dos primeros al no haberse acreditado la realidad de los gastos. " Si en efecto Santos aportó e hizo efectivos esos gastos, probarlo debería resultarle extremadamente sencillo", se dice al respecto en la p. 20 la contestación. Y en cuanto a los gastos de formación, opone la Administración que en el curso de las actuaciones inspectoras el propio representante del contribuyente manifestó que " no existen gastos de formación soportados por el Santos Club de Fútbol".

Pues bien, retomando la discusión suscitada en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia, hemos de convenir con la Administración en que la actividad probatoria desplegada por la entidad recurrente no ha sido capaz de acreditar y demostrar que los gastos y tributos que pretende excluir del valor de transmisión de los derechos federativos del jugador hayan sido efectivamente satisfechos por el transmitente, como exige el art. 35.2 de la LIRPF.

La aportación de la normativa fiscal brasileña no es suficiente a tal fin pues lo único que acreditarían, como la propia parte recurrente viene a reconocer en la p. 48 de la demanda, es la existencia de una obligación de pago, más no el supuesto de hecho específicamente previsto en la norma antes indicada, esto es, que los tributos hayan sido satisfechos por el contribuyente.

La remisión a las normas sobre el devengo tampoco suplen la acreditación de que un determinado tributo o gasto ha sido satisfecho.

Como señala la Administración demandada, dado el tiempo transcurrido, los principios de facilidad y disponibilidad probatoria juegan en este caso en contra de los intereses de la recurrente.

Si como transmitente satisfizo determinados gastos o tributos que eran inherentes a la transmisión, debió acreditarlo en el curso de las actuaciones administrativas o en el seno del presente recurso o bien justificar las razones que se lo impedían, no habiendo verificado ninguna de dichas circunstancias.

Siendo así las cosas, dicha carga probatoria no puede quedar dispensada por la simple referencia a la normativa fiscal brasileña o al principio del devengo.

Por aplicación de las normas sobre carga de la prueba ( art. 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), esta alegación no puede prosperar.

Lo que, por otra parte, conduce a la desestimación del motivo de impugnación tratado en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia.

En cuanto a los gastos de formación no profundizaremos en el examen de la normativa contable brasileña y en las posibilidades que la misma ofrece en orden a activar los costes de formación de un atleta de la cantera como un inmovilizado inmaterial.

El análisis debe detenerse, en cambio, en otro punto y es que el representante del contribuyente, como señala acertadamente la Administración, indicó expresamente en una de sus compareencias que " no existen gastos de formación soportados por el Santos Club de Fútbol" (diligencia núm. 2, de 1 de marzo de 2018, p. 3).

Debe traerse a colación, en tal sentido, la doctrina de vinculación a los actos propios, manifestación del principio de buena fe.

Así, las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (ROJ: STS 1115/2020 ) y de 13 de octubre de 2016 (ROJ: STS 4511/2016 ) declaran al efecto lo siguiente:

*"Esta Sala viene aplicando el principio general que prohíbe a todos sujeto de Derecho ir contra sus propios actos. Lo ha hecho para impedir a la Administración Tributaria desdejar con sus opciones posteriores decisiones precedentes que han creado derechos y expectativas en los contribuyentes. Pero este principio es de " doble*



sentido" y alcanza también a estos últimos, que de igual modo quedan vinculados por sus actos, de manera que no pueden negar su alcance, contenido y eficacia cuando constatan que les pueden perjudicar".

Sin una explicación satisfactoria que permita salvar estas discrepancias, explicación que la Sala no aprecia en las alegaciones de la entidad recurrente, para determinar el importe real de la transmisión ha de estarse a esa manifestación del representante de la entidad y no a las posibilidades que ofrezca en abstracto la normativa contable brasileña.

El motivo se desestima.

#### **Decisión del recurso contencioso-administrativo**

**UNDÉCIMO.-** En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo al ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

#### **Costas procesales.**

**DUODÉCIMO.-** En cuanto a las costas, el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que " *En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho*".

En el caso que nos ocupa, no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por lo expuesto, la Sala dicta el siguiente

#### **FALLO**

**Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del Santos Fútbol Club contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de septiembre de 2019 (R.G.: 5844/2018), debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia.**

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.