



Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 28 Ene. 2011, rec. 3213/2007

Ponente: Montero Fernández, José Antonio.

Nº de Recurso: 3213/2007

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Tipo de recurso de la resolución: CASACION

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Deportistas profesionales. Retenciones e ingresos a cuenta. Regularización practicada a la recurrente por retribuciones variables previsibles. Obligación de retener respecto de las indemnizaciones abonadas a futbolistas con ocasión de su despido, quedando en todo caso exenta de tributación la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del RD 1006/1985, que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. DERECHOS DE IMAGEN. Negocio indirecto. Pagos efectuados a la sociedad titular de los derechos de imagen de los futbolistas, que deben entenderse consecuencia de la actividad laboral principal del jugador y han de incorporarse al concepto de salario que recoge el ET, mereciendo la calificación de rentas del trabajo personal. Obligación de retención de cantidades satisfechas por derechos de imagen a jugadores no contribuyentes por el IRPF y que ya no son residentes en España, teniendo en cuenta el criterio del devengo. RESIDENTES. Retención del club de las cantidades correspondientes por obligación real de un jugador. Errónea apreciación de la Administración tributaria al entender como residente al jugador, que permaneció en España 183 días durante el ejercicio. El club no tiene la obligación de probar que los jugadores no tienen el centro de sus intereses económicos en España, constando además que el jugador se fue de España y fichó por un equipo australiano. INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Ampliación o prórroga de las actuaciones inspectoras a 24 meses que no puede considerarse extemporánea, por dilaciones imputables por el propio recurrente. Doctrina jurisprudencial.

Normativa aplicada

TEXTO



En la Villa de Madrid, a veintiocho de Enero de 2011

SENTENCIA

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 3213/2007, interpuesto por REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL, representada por Procurador y defendida por Letrado, contra la sentencia dictada el 26 de abril de 2007, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 1089/2003 .

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº 1089/2003 seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 26 de abril de 2007, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de noviembre de 2003, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en cuanto a la regularización practicada en el ejercicio 1998 por retribuciones variables previsibles, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos al ser ajustada a derecho, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, sin expresa imposición de costas".

Esta sentencia fue notificada a la Procuradora Dña. Consuelo Rodríguez Chacón, representante de REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL y al Abogado del Estado, representante de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, el día 7 de mayo de 2007.

SEGUNDO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, de una parte y, de otra, la Procuradora Dña. Consuelo Rodríguez Chacón, en representación de REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL, presentaron escritos de preparación del recurso de casación con fechas 9 y 22 de mayo de 2007, respectivamente, en los que manifestaron su intención de interponer con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional acordó, por Providencias de fechas 11 y 23 de mayo de 2007, respectivamente, tener por preparados los recursos de



casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- La Procuradora Dña. Consuelo Rodríguez Chacón, en representación de REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL, presentó con fecha 11 de julio de 2007 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes. El primero al sexto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, concretamente, el primero, por infracción del artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con los artículos 31, 31 bis y 31 ter del Reglamento General de Inspección (en la redacción dada a dicho precepto por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero); el segundo, infracción de los artículos 13 y 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y del artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos; el tercero, infracción de los artículos 28.2 y 118 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria (ahora reproducidos en los artículos 13 y 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española, artículo 2 de la Ley 13/1996, de 30 de Diciembre (aplicable al ejercicio 1998), y el artículo 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (aplicable al ejercicio 1999); cuarto, artículo 9.1.d) de la Ley 18/1991 y artículo 7.e) de la Ley 40/1998, ambos en relación con el artículo 2.d) de la Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, y el artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985 y la jurisprudencia mantenida en las Sentencias dictadas por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 21 de enero y 6 de febrero de 2002, por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 21 de junio de 2004; el quinto, infracción del artículo 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículos 4 y 25 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Australia, artículo 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (ahora reproducido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y, artículo 1.214 del Código Civil; el sexto, infracción del artículo 98 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente en el ejercicio 1998, artículo 82 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF vigente en el ejercicio 1999, artículo 81.3.b) del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, artículo 9.3. de la CE, artículo 2.b) y c) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril y artículo 10.2.b) del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre. El séptimo y el octavo, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, siempre



que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte, concretamente, el séptimo, infracción del artículo 24 de la CE en relación con los artículos 33.1 y 67.1 de la Ley de la Jurisdicción y 218 de la LEC; y el octavo, infracción del artículo 248.3 LOPJ , artículo 67 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , artículo 218 LEC y artículos 24 y 120.3 de la CE. El noveno y décimo , al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, en concreto, el noveno , infracción del artículo 24 de la CE; y, el décimo, infracción del artículo 2. Tres de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, aplicable al ejercicio 1998 , y 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, aplicable al ejercicio 1999, así como los artículos 14 y 31.1 de la CE y el artículo 3 del Código Civil , con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte Sentencia por la que, estimando los motivos de casación expuestos en el presente escrito, case y anule la Sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho".

CUARTO.- Por Auto de fecha 24 de Septiembre de 2007, la Sala acordó declarar desierto el recurso de casación preparado por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, así como tenerlo por personado en concepto de parte recurrida, en virtud de lo solicitado en escritos presentados en fechas 20 de septiembre de 2007 y 13 de junio de 2007, respectivamente.

QUINTO.- Por Providencia de fecha 10 de octubre de 2008, la Sala Tercera -Sección Primera- dio traslado a las partes para alegaciones sobre la concurrencia de la posible causa de inadmisión del recurso relativa a la cuantía del mismo.

Y, por Auto de fecha 13 de Mayo de 2010 , la Sala acordó declarar la admisión del recurso de casación en relación con las liquidaciones en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (retenciones y otros ingresos a cuenta) de los periodos 3/1998, 6/1998, 7/1998, 8/1998, 9/1998, 12/1998, 1/1999, 2/1999, 3/1999, 5/1999, 6/1999, 7/1999, 8/1999, 9/1999, 10/1999 y 12/1999, declarándose la firmeza de la sentencia recurrida respecto a las liquidaciones por el mismo concepto tributario y correspondientes al resto de los periodos inspeccionados, con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, presentó escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala "se le tenga por opuesto al recurso de casación y en su día se dicte Auto que lo desestime, con petición expresa de condena en costas".



Terminada la sustanciación del recurso, y llegado a su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 19 de Enero de 2011, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpone contra la sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 26 abril de 2007; la sentencia estima en parte el recurso contra la resolución de Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 noviembre 2003, anulándola en exclusividad en lo que respecta a la regularización practicada en el ejercicio de 1998 por retribuciones variables previsibles, confirmando el resto de sus pronunciamientos al considerarlos ajustados a derecho.

Siguiendo el parecer de la parte recurrente, en lo que ahora interesa, los motivos por los que la Inspección practica la liquidación origen de lo actuado son los siguientes:

1. Aplicación a los contratos o acuerdos de licencia de marca suscritos por el Club, del mismo tratamiento fiscal previsto para los contratos de cesión de derechos de imagen de futbolistas y, consecuentemente, aplicación de la Ley 13/1996, para el ejercicio de 1998 , y Ley 40/1998, para el ejercicio de 1999 .
2. Consideración de las cantidades percibidas por determinados jugadores y técnicos bajo el concepto de "indemnizaciones" como plenamente sujetas y no exentas del Impuesto.
3. Consideración como residente en España del jugador de baloncesto Demetrio , lo que determina un incremento de la base de retención, por cuanto dicho jugador fue tratado por la entidad como no residente.
4. Cálculo del 15% del ingreso a cuenta de las cantidades obtenidas por la cesión de derechos de imagen a entidades no residentes por incumplimiento de la regla 85/15 derivada de la Ley 13/1996 y de la Ley 40/1998 .

SEGUNDO.- Por auto de la sección primera de este Tribunal Supremo, de fecha 13 mayo 2010 , se declaró la admisión del recurso de casación en relación con las liquidaciones en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (retenciones y otros ingresos a cuenta) de los periodos 3/1998, 6/1998, 7/1998, 8/1998, 9/1998, 12/1998, 1/1999, 2/1999, 3/1999, 5/1999, 6/1999, 7/1999, 8/1999, 9/1999,



10/1999 y 12/1999, declarando la firmeza de la sentencia recurrida respecto a las liquidaciones por el mismo concepto tributario y correspondientes al resto de los periodos impugnados.

TERCERO.- La parte recurrente muestra su disconformidad con la sentencia objeto del presente recurso y plantea los siguientes motivos de casación:

1. Al amparo del apartado d) del artículo 88. 1 de la Ley Jurisdiccional , en cuanto a la sentencia recurrida infringe el artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con los artículos 31, 31 bis y 31 ter del Reglamento General de Inspección , en la redacción dada a dicho precepto por el Real Decreto 136/2000, de 4 febrero .

Considera la parte recurrente que se infringe los anteriores preceptos en cuanto se prorrogó el plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, atendidas las circunstancias del caso, cuestionando la validez del acuerdo adoptado, al entender que el mismo no se encontraba debidamente motivado.

También disiente la recurrente en cuanto que el concepto "dilaciones imputables al contribuyente", se interpreta por la Sala de una forma automática y literal, totalmente desconectada del derecho del contribuyente a que el procedimiento de comprobación se desarrolle en el plazo legalmente establecido y, en cualquier caso, sin que sea necesaria justificación alguna por parte de la Administración Tributaria de la forma en que las presuntas "dilaciones" fluyen en el curso del procedimiento.

Tampoco acierta la Sala de instancia respecto del concepto "suspensión justificada del procedimiento", al entender que dichos preceptos reglamentarios permiten computar de forma automática una interrupción del procedimiento de seis meses a un año, según proceda, aún cuando las actuaciones de comprobación no se hayan visto efectivamente interrumpidas con ocasión de la petición de información.

2. Al amparo del apartado d) del artículo 88. 1 de la Ley Jurisdiccional , al producir la sentencia impugnada infracción de los artículos 13 y 29 de la Ley 1/1998, de 26 febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y del artículo 31 del Real Decreto 939/1986, 25 abril , por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos, que resultan aplicables para resolver la cuestión objeto de debate relativa a la excesiva duración y consiguiente caducidad del procedimiento inspector seguido. Considera la recurrente que el procedimiento inspector ha de entenderse caducado por el transcurso del plazo legalmente establecido con la consecuencia de no haber interrumpido la prescripción y, por ende, haber ganado la misma en el periodo enero abril de 1998.

3. Al amparo del artículo 88. 1. d) de la Ley Jurisdiccional , por infringir la sentencia de 26 abril 2007 los artículos 28. 2 y 118 de la Ley 230/1963, de 28 diciembre, General Tributaria , reproducidos en los



artículos 13 y 108 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria , y artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española, así como artículo 2 de la Ley 13/1996 del 30 diciembre, aplicable al ejercicio 1998 , y el artículo 76 de la ley 40/1998, de 9 diciembre, aplicable al ejercicio de 1999 . Muestra su disconformidad la recurrente con el criterio mantenido por la Administración Tributaria y confirmado por la sentencia de instancia, de que los contratos celebrados con algunos jugadores sobre explotación de marca, en realidad se trata de contratos de cesión de derechos de imagen.

Extiende su criterio contrario, la recurrente, al mantenido por la Administración Tributaria en cuanto que la cesión de licencia de marca suscrito por la recurrente y algunos jugadores, sean meros negocios indirectos, calificándolos como contratos de cesión de derechos de imagen.

4. Al amparo del artículo 88. 1. d) de la Ley Jurisdiccional , en relación con el tratamiento tributario a efectos de la obligación de practicar retenciones a cuenta de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las cantidades satisfechas en concepto de indemnización por despidos, calificados de improcedentes a deportistas y técnicos con los que se mantenía una relación laboral especial sujeta al Real Decreto 1006/1985, de 26 junio , por el que se regula la relación laboral especial de Deportista Profesionales, por vulnerar el artículo 9. 1. d) de la Ley 18/1991 y el artículo 7. e) de la Ley 40/1998 , todos ellos en relación con el artículo 2. d) de la Ley 8/1980, el 10 marzo , del Estatuto de los Trabajadores, y el artículo 15. 1 de Real Decreto 1006/1985 , y la jurisprudencia mantenida por las sentencias dictadas por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 21 enero y de 6 febrero 2002 y por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 21 junio 2004 .

5. Al amparo del artículo 88, apartado 1, d), de la Ley Jurisdiccional , por incurrir la sentencia recurrida en infracción al artículo 12 de la Ley 18/1991, del 6 julio, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Física; los artículos 4 y 25 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Australia, así como los artículos 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y 1214 de Código Civil. Considera la recurrente que el jugador de baloncesto Demetrio debe considerarse no residente en España en el ejercicio 1998 regularizado, mostrando contrario su parecer al criterio mantenido por la Administración Tributaria de que si bien el citado jugador no permaneció en España en el ejercicio de 1998 más de 183 días si mantiene en este país sus intereses económicos. Añade que la sentencia infringe los artículos 114 de la Ley 230/1963 de 28 diciembre, General Tributaria , actualmente artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria , y artículo 1214 del Código Civil en relación con el principio de la carga de la prueba, y el artículo 24 de la Constitución Española, en tanto que la Sala de instancia realiza una valoración arbitraria de la practicada por la parte recurrente.



6. También al amparo del artículo 88. 1. d) de la Ley Jurisdiccional , en relación con la ausencia de consideración en la liquidación practicada de los ingresos realizados por el Club por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Obligación Real, relativo a los pagos regularizados, por vulnerar la sentencia impugnada los siguientes preceptos. El artículo 98 de la Ley 18/1991, de 6 junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , vigente en el ejercicio 1998 el cual establece la obligación de practicar la retenciones. Asimismo, el artículo 82 de la Ley 40/1998, el 9 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , vigente en el ejercicio 1999, y el artículo 81. 3. b) de Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 febrero. El artículo 9. 3 de la Constitución Española que recoge el principio de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos por producirse un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. El artículo 2, apartados b) y d) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 abril , que delimita la función de la Inspección a la hora de practicar las liquidaciones tributarias. El artículo 10. 2.b) del Real Decreto 1163/1990, 21 de septiembre , por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

7. Al amparo del artículo 88, apartado 1, c) de la Ley Jurisdiccional , por haberse quebrantado las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia y de las que rigen los actos y garantías procesales, causando indefensión a la parte recurrente, al incurrir la sentencia impugnada en incongruencia omisiva, con infracción del artículo 24 de la Constitución Española, en relación con lo dispuesto en los artículos 33. 1 y 67. 1 de la Ley de la Jurisdicción, y 218 en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Afirma la parte recurrente que en su escrito de demanda alegó la improcedencia de la práctica de los ingresos a cuenta del 15% sobre los rendimientos satisfechos a determinadas sociedades no residentes por entender, entre otros motivos, que el ingreso a cuenta sólo procede si, entre otras circunstancias, se dan de forma concurrente en el momento del pago de los citados rendimiento las dos circunstancias que se señala, primera que existe una relación laboral en dicho momento, y en segundo lugar, que la persona física sea contribuyente en el periodo impositivo en el cual se realiza el pago de las rentas; sin que la sentencia se pronuncie sobre esta cuestión.

8. Al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción , por haberse quebrantado las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, causando indefensión a la recurrente, al adolecer la sentencia impugnada de la motivación necesaria, con infracción, entre otros, del artículo 248.3 de la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial , artículo 67 de la Ley de la Jurisdicción ,



artículo 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y artículos 24 y 120.3 de la CE; motivo que se formula con carácter subsidiario al anterior, al entender la parte recurrente que la sentencia no se pronuncia al respecto, de suerte que se desconoce, si a pesar del esfuerzo probatorio realizado para acreditar la no residencia en España de los jugadores y técnico, no ha quedado acreditada la no residencia, bien por entender que a efectos de realizar el ingreso a cuenta del 15%, resulta indiferente que el deportista sea o no residente en España y, por consiguiente, contribuyente del IRPF.

9. Al amparo del artº 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción del artículo 24 de la Constitución Española, por vulneración del principio de tutela judicial efectiva por no valoración de parte de las pruebas aportadas, en relación con la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2003; no se ha valorado la prueba presentada por la recurrente, pero en el caso de entenderse que se ha valorado tácitamente en sentido desfavorable para los intereses de la actora, ha de reputarse arbitraria al punto de hacerla irrazonable o ilógica.

10. Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , al producir la sentencia impugnada infracción de los artículos 2. tres de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, aplicable al ejercicio de 1998 , y 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, aplicable al ejercicio de 1999, así como los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española y el artículo 3 del Código Civil; motivo que igualmente se formula con carácter subsidiario, en su demanda manifestó la parte actora que el criterio de distinguir entre el nacimiento de la obligación de ingresar (determinado en función de la relación de las rentas devengadas por la cesión del derecho de imagen con las rentas satisfechas de la relación laboral) y el cumplimiento de esta obligación (determinado en función de las rentas satisfechas al cesionario) no encontraba apoyo en ninguna disposición normativa, sin embargo la sentencia obvia analizar las disposiciones normativas y la falta de concurrencia de los presupuestos fácticos exigidos para la práctica de la retención, limitándose a resolver sobre la base de que para determinar si existe o no relación laboral debe atenderse al momento del devengo de la renta no al del pago de la misma.

El Sr. Abogado del Estado discrepa de la admisión parcial del presente recurso, haciendo ver su desacuerdo con el auto antes referido de 13 de mayo de 2010 de la Sección Primera de este Tribunal , mas no podemos examinar nuevamente esta reiterada alegación porque concurre una prohibición legal expresa al respecto. Así es, en el escrito de oposición a la casación no se pueden alegar causas de inadmisibilidad del recurso que hayan sido rechazadas por este Tribunal en el trámite establecido en el artículo 93 de la LJCA , como expresamente dispone el artículo 94.1, párrafo segundo, de la Ley Jurisdiccional .



Continúa el Sr. Abogado del Estado afirmando que se cumplen los requisitos previstos en la Ley 1/1996 a los efectos de ampliar el plazo, además el acuerdo se encuentra suficientemente justificado, habiendo seguido la Inspección el trámite preceptivo para la aprobación de la ampliación, justificándose la concurrencia de una complejidad especial y la existencia previa de los requisitos habilitantes: siendo el órgano administrativo el llamado a valorar la posibilidad de la apreciación, no siendo arbitraria la decisión porque el conjunto de circunstancias concurrentes justifican la apreciación de la prórroga. Afirma que debe computarse 104 días, como dilación imputable al sujeto pasivo al no cumplimentar hasta transcurrido dicho período la solicitud formulada al efecto, artº 31, bis 2 del Reglamento Inspector, sin que, artº 31, bis, 4 de dicho texto, la interrupción del cómputo del plazo impida la práctica de las que pudieran desarrollarse durante dicha situación; sin que pueda admitirse que se prolongue artificialmente el plazo de las actuaciones con requerimientos injustificados, sin que pueda verse condicionado el tiempo del que dispone la Inspección para actuar por la voluntad más o menos diligente del interesado; también deben computarse como dilaciones imputables al interesado, los 7 días de los que dispuso el sujeto pasivo al solicitar la ampliación del plazo para alegaciones, sin que pueda aceptarse que las actuaciones inspectoras terminen con el acta, sino que finalizan con la liquidación, debiéndose subsumir el supuesto en la referencia recogida en el artº 31. bis 2 que considera aplazamiento o retrasos de las actuaciones las solicitadas por el contribuyente. Por lo demás conforme al artº 31. bis I. a del Reglamento Inspector la petición de informes a la administración tributaria de otro Estado interrumpe el procedimiento sin que pueda exceder de doce meses, interrupción que no impide que se continúe actuando a pesar de tener por interrumpido el plazo.

Entrando en los motivos de fondo, defiende el Sr. Abogado del Estado que la sentencia en función de las circunstancias de hecho producidas y a tenor de las pruebas practicadas efectúa una determinada calificación sobre el conjunto negocial examinado, considerando que los pagos realizados por el Club a las sociedades cesionarias de la licencia de uso de marca, en realidad se realizan por derecho de imagen; lo cual constituye una cuestión de valoración de la prueba a efectos de llegar a una determinada calificación que no es recurrible en casación, pero es que además del conjunto de lo actuado y del material probatorio ha de concluirse en la corrección de la conclusión a la que llega la sentencia de instancia, siendo evidente que una vez determinada la verdadera calificación negocial se ha aplicado correctamente la normativa, debiendo seguir la doctrina jurisprudencial sobre la procedencia a efectos fiscales de que los negocios jurídicos sean objeto de una calificación que atienda a su verdadera naturaleza, jurídica y económica, con independencia de las formalidades seguidas por los interesados, esto es, del nomen iuris, debiéndose buscar la explicación razonable sobre la realidad económica subyacente al conjunto negocial



considerado que debe analizarse como un todo; resultando evidente la simulación llevada a cabo a efecto de la elusión fiscal, en el que se pacta dos tipos de retribuciones con el jugador, una por su actividad deportiva, otra por el uso o aprovechamiento de su imagen, haciéndose una cesión de esta a una sociedad extranjera opaca, la cual a su vez retrotrae esos derechos de imagen al mismo club que tiene contratado al jugador.

Las consideraciones recogidas en la sentencia de instancia sobre las indemnizaciones abonadas a los futbolistas con ocasión de su despido resultan plenamente conforme a derecho, pues lo que hace no es más que la aplicación de una consolidada doctrina jurisprudencial sobre la sujeción al IRPF de las indemnizaciones por cese anticipado de la relación laboral especial del personal de alta dirección, lo que analógicamente es aplicable a la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

También, sostiene el Sr. Abogado del Estado, ha de desestimarse por los propios fundamentos de la sentencia de instancia, la supuesta improcedencia de considerar residente en España durante el ejercicio de 1998 al jugador de baloncesto D. Demetrio , puesto que teniendo en cuenta el conjunto de pruebas recopiladas la sentencia entiende que durante el ejercicio de 1998 radicó en España el núcleo principal o base de las actividades profesionales del deportista considerado a los efectos del artº 12.1.b) de la Ley 18/1991 , correspondiendo a la recurrente la aportación de pruebas precisas de los elementos necesarios para llegar a otra conclusión; siendo el único objeto posible del recurso contencioso administrativo la conformidad jurídica de la regularización practicada, no cabe incluir dentro del objeto del recurso de casación la cuestión relativa a la devolución de los ingresos que fueron efectuados durante 1998 por el concepto IRPF, obligación real.

En cuanto a los motivos séptimo a décimo del recurso, no cabe mantener que la sentencia no está motivada, pues la misma aborda más que suficientemente la cuestión, y además siguiendo la sistemática del impuesto, el criterio a tener en cuenta debe ser el del devengo, por lo que la obligación de imputación de rentas en la imposición personal del jugador, como la obligación de efectuar el correlativo ingreso a cuenta por parte del Club, debe de estarse al momento del devengo.

CUARTO.- Los dos primeros motivos hechos valer por la recurrente merecen un tratamiento unitario, dada la estrecha vinculación entre ambos.

Así es, de prosperar la tesis de la recurrente en el sentido de que se prorrogó el plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, de forma inválida e injustificada, sin que pueda imputarse a la misma dilaciones en la tramitación del procedimiento y sin que quepa la suspensión de las actuaciones durante doce meses por la solicitud documental a Administraciones tributarias extranjeras, en definitiva, de



prosperar la tesis de que no se ha respetado el plazo máximo para tramitar y resolver las actuaciones inspectoras, la consecuencia en modo alguno puede ser la de declarar caducado el procedimiento, tal y como preconiza la parte recurrente, que insiste sobre una cuestión absolutamente pacífica, como pone en evidencia la sentencia de instancia con referencia a una abundante y reiterada doctrina de este Tribunal Supremo. Doctrina que debemos reiterar una vez más, sin que la parte recurrente plantee cuestiones novedosas que demanden un cambio de criterio, por ello baste recordar que la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, estableció en el art. 29 que el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros doce meses cuando se traten de actuaciones de especial relevancia, o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado, sin que dicha regulación pretendiera establecer un plazo de caducidad, al prever como único efecto del incumplimiento los plazos, tanto del de seis meses de interrupción injustificado como del de duración de las actuaciones, "que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones", (apart. 3 del art. 29 de Inspección), ordenando el art. 31 quater del Reglamento de Inspección, (modificado por el Real Decreto de 4 de Febrero de 2000) en esta situación la continuación de las actuaciones hasta su terminación, lo que se reitera en el actual apartado 2 art. 150 de la Nueva Ley General Tributaria, al contemplar únicamente también la eficacia interruptiva de la prescripción en estos casos, señalando ahora la Ley de forma expresa que el incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector no produce la caducidad del mismo, que debe continuar hasta su terminación, con lo que se introduce una excepción a la regla general de caducidad de los procedimientos tributarios contenida en el art. 104 de la Ley, y a la especial del procedimiento sancionador.

Pues bien, no determinando la inobservancia del plazo previsto la caducidad del procedimiento inspector, la única consecuencia sería la no interrupción de los plazos de prescripción, y atendiendo a los términos del auto antes citado de la Sección Primera de este Tribunal de 13 de mayo de 2010, en el mejor de los casos la prescripción sólo alcanzaría a las retenciones y pagos a cuenta de marzo de 1998.

Consta y no se hace cuestión, que el inicio de las actuaciones inspectoras fue el 4 de abril de 2000, y el acuerdo de ampliación de las mismas el 24 de abril de 2001, la práctica de la liquidación y consiguiente notificación, tuvieron lugar en el presente caso los días 6 y 7 de junio de 2002. Consta también que la recurrente solicitó la suspensión de las actuaciones en 15 de junio de 2000, reanudándose las mismas en 5 de septiembre de 2000, lo que dio lugar a que la Administración Tributaria computara 84 días de



dilaciones imputables a la recurrente; posteriormente la parte recurrente tardó desde el 15 de septiembre de 2000 a 28 de diciembre de 2000, en cumplimentar el requerimiento de documental, por lo que volvió la Administración a computar 104 días de dilaciones imputables a la entidad inspeccionada, por último se volvió a computar 7 días de dilaciones imputables a la recurrente por la ampliación del plazo de alegaciones a su solicitud; por otro lado, se solicitó en 18 de enero de 2001, por parte de la Inspección diversa documentación a distintos países, no cumplimentándose en plenitud sino hasta el 9 de octubre de 2001.

A la vista de estos hechos objetivos, y sobre los que no se hace cuestión, lo primero que cabe es rechazar de plano la alegación de la recurrente de que el acuerdo de ampliación a 24 meses, adoptado en 24 de abril de 2000, debe reputarse extemporáneo puesto que las actuaciones se iniciaron en 4 de abril de 2000; ya que como se ha puesto de manifiesto, al menos ha de computarse como dilaciones imputables a la recurrente los citados 84 días en los que se suspendieron las actuaciones a su petición -artº 31, bis del Reglamento General de Inspección, "así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en los que se considere procedente"-, lo cual no es discutido por la recurrente, por lo que resulta evidente que, descontado, al menos y sin perjuicio de lo que luego se dirá, dicho plazo, el acuerdo de ampliación a 24 meses fue temporáneo.

En 23 de marzo de 2001, se dio traslado a la parte recurrente a los efectos de formular las alegaciones oportunas, expresándose que los motivos para la ampliación eran los de haber superado la entidad inspeccionada en los ejercicios inspeccionados el volumen de operaciones exigidas para auditar cuentas y el sistema de contabilidad utilizado. En la propuesta de ampliación, se vuelve a citar como motivo de la ampliación el volumen de operaciones, y se añade también como motivo justificativo de la ampliación, el relativo a la contabilidad de la entidad recurrente. El acuerdo de ampliación, señala que el sistema de contabilidad utilizado por la recurrente es exhaustivo, y concreta la especial complejidad en el hecho de que el volumen de operaciones del sujeto pasivo es superior al requerido para la obligación de auditar cuentas.

La sentencia de instancia resolvió la cuestión tomando como referencia pronunciamientos anteriores sobre el mismo caso, en concreto lo dicho en la sentencia de la Sección Sexta de la Audiencia Nacional de fecha 11 de marzo de 2005, Tras centrar la normativa aplicable, artº 29 de la Ley 1/1998 y Real Decreto 136/2000, el cual introdujo en el Reglamento General de Inspección el artículo 31. ter, que estableció en su apartado 1º que el plazo general de duración de las actuaciones inspectoras podrá ser ampliado cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:



"a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

1º. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

2º. Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente, determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.

3º. Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4º. Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice".

El propio precepto -apartado 2 - prevé que "la apreciación de la concurrencia de algunas de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo".

Las premisas de las que parte la sentencia de instancia a los efectos de analizar el caso concreto son: 1. Que la prórroga del plazo no es automática, sino que la ampliación es una excepción a la regla general de que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección deberán, con arreglo al artículo 29 citado, concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente. 2. Que deberá motivarse tanto la propuesta como el acuerdo de



ampliación. Considerando que el acuerdo de ampliación está suficientemente motivado, " *la ampliación se acordó a la vista, no sólo del volumen de las operaciones -ya de por sí ciertamente elevado y, en todo caso superior al que se requiere para la obligación de auditar las cuentas- sino sobre la base del sistema de contabilidad utilizado por el propio Club (al incluir un desglose exhaustivo de gatos, para cada uno de los equipos en cada una de las especialidades deportivas en las que desarrolla su actividad, lo que obviamente dificultaba y ralentizaba las actuaciones de comprobación así como la aplicación de criterios homogéneos de calificación de todas las partidas contabilizadas), ajustándose así la Administración, tanto material como formalmente, a los preceptos más arriba transcritos; esto es, al haberse apreciado correctamente la concurrencia de una de las circunstancias mencionadas en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, en relación con el artículo 29 de la Ley 1/98 , en relación a su vez con el artículo 54 de la Ley 30/92 y artículos 3.1 y 22 de la propia Ley 1/98 y, de otra parte, con pleno respeto al procedimiento establecido, muy especialmente el trámite de audiencia otorgado al interesado cuando se le notificó la propuesta de ampliación del plazo, habiendo podido alegar -como efectivamente ha venido haciendo- cuanto ha tenido por conveniente "*.

Para la parte recurrente no basta la concurrencia de una de las circunstancias que contempla el artº 31 ter del Reglamento General de Inspección , y su mera mención justifica la ampliación, sino que es preciso que a la ampliación acompañe la motivación suficiente referida a la concreta situación del contribuyente cuya situación tributaria se está comprobando. Por lo que no puede entenderse suficientemente motivado el acuerdo cuando las únicas menciones que se hace lo son al sistema de contabilidad con un desglose de gastos exhaustivo, máxime cuando el sistema de contabilidad no es sino el ordenado por la normativa sectorial contable a cuyo cumplimiento viene obligado, y el hecho de llevar la contabilidad de acuerdo con un criterio de desglose de gastos para cada uno de los equipos de las especialidades deportivas no es sino la consecuencia de lo que la ley le ordena en su calidad de entidad deportiva; por lo que no puede considerarse que una comprobación adolece de complejidad cuando lo que se limita a realizar el inspeccionado es respetar escrupulosamente la normativa contable, será justo al contrario cuando pueda darse situaciones de especial complejidad, esto es, cuando el contribuyente obligado a llevar aquella determinada contabilidad no lo hace.

Sobre la cuestión objeto de litigio se ha pronunciado este Tribunal en numerosas ocasiones, creando un cuerpo de doctrina consolidado, en concreto en la sentencia de 31 de mayo de 2010 se vino a señalar que, aparte de la excepcionalidad de la ampliación del plazo para el desarrollo de las actuaciones inspectoras, no sólo es necesario la concurrencia de una de las causas previstas normativamente para acordar la



ampliación, sino que es preciso motivar y justificar la ampliación conforme a los pormenores del caso, así se dijo que " *Ahora bien, en la disciplina del artículo 29.1 de la Ley 1/1998 la Administración no goza de una potestad discrecional para ampliar el plazo; muy al contrario, únicamente puede acordar la prórroga si concurre alguna de las dos siguientes circunstancias: que las actuaciones revistan especial complejidad [artículo 29.1 .a)] o que en su curso se descubra que el contribuyente ocultó a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice [artículo 29.1 .b)]. En particular, para apreciar la complejidad ha de tomar en consideración el volumen de operaciones de la persona o entidad sometida a comprobación e inspección, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupo consolidado o en régimen de transparencia fiscal internacional [artículo 29.1 .a), segundo inciso].*

Fácilmente se comprende que la Administración sólo puede usar esa potestad en tales tesituras y que, además, si así lo decide debe explicitar las razones que le impulsan a hacerlo, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto, con el límite siempre infranqueable de veinticuatro meses. Esta es una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican. Responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992 , donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992 .

Esta exigencia de motivación, que no aparecía expresa en la Ley 1/1998 , fue explicitada en la vía reglamentaria. En efecto. La nueva ordenación de los procedimientos tributarios derivada de dicha Ley forzó la modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (BOE de 16 de febrero), cuya disposición final primera dio nueva redacción al artículo 31 , incorporando, entre otros, el artículo 31 ter. Esta norma, amén de facilitar determinadas pautas interpretativas para llenar de contenido los conceptos jurídicos indeterminados "actuaciones que revistan especial complejidad" y "ocultación por el contribuyente de algunas actividades empresariales o profesionales" (apartado 1) y de diseñar el procedimiento para la adopción del acuerdo de ampliación (apartado 2, párrafo primero), exige que este último sea motivado (apartado 2, párrafo segundo).



En consecuencia, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así lo hemos entendido en las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06 , FJ 3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4 º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06 , FJ 4º)". También dijimos en la sentencia de 30 de septiembre de 2010 que " Para poder ampliar el plazo debe concurrir alguna o algunas de las circunstancias referidas y además viene obligada la Administración a justificar suficientemente la concurrencia de alguno de los presupuestos habilitantes, artº 54.1.e) de la Ley 30/1992 , que exige la motivación de los procedimientos tributarios conforme a su Disposición Adicional Quinta ; sin que baste la mera invocación a la concurrencia de aquellas circunstancias, sino que es necesario dotar de contenido real a los presupuestos habilitantes, verdaderos conceptos jurídicos indeterminados a integrar caso por caso, siguiendo para ello las pautas que facilita el artº 31. ter del RGIT, en redacción por Real Decreto 136/2000 , aunque en el caso que nos ocupa por razones temporales no estaba vigente aún dicho precepto".

Este requisito perfilado jurisprudencialmente se cumple escrupulosamente en la sentencia que analizamos, puesto que explícitamente se recoge que no es suficiente que concorra alguna de las causas previstas normativamente, sino que es preciso justificar y motivar en referencia al caso concreto. Y a entender de la Sala de instancia la justificación y motivación existen y son suficientes y adecuadas para la corrección del acuerdo de ampliación.

La justificación, en los términos referidos, deben contenerse en el propio acuerdo de ampliación, sin que quepa a posteriori, ni por los Tribunales Económicos Administrativos, ni en sede judicial, suplir o sustituir dicha justificación, mediante el análisis y delimitación de circunstancias que no se hicieron constar expresamente en el acuerdo de ampliación. Pero este no es el caso, puesto que basta leer el citado acuerdo para comprobar que el mismo se encuentra suficientemente motivado, no es abstracto y en la sola consideración de alguna de las circunstancias previstas reglamentariamente, sino en atención a las particulares circunstancias que concurren en el supuesto para el que se adopta la ampliación. De ahí que debamos concluir con la Sala de instancia en la suficiencia de la justificación y motivación en el acuerdo de ampliación, siendo el tenor del acuerdo el siguiente:



"A la vista de lo anterior, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 31. ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , según modificación parcial del mismo establecida por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero , corresponde al Inspector-Jefe dictar el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, a lo que, como Inspector-Jefe Adjunto al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, procedo en los términos que se expresan a continuación:

RESULTANDO: Que con carácter previo, y en fecha de 23 de marzo de 2001 se comunicó a la entidad la posibilidad de alegar cuanto considerara oportuno a la propuesta de ampliar el plazo de las citadas actuaciones inspectoras, habilitando a tal fin un plazo de 10 días.

RESULTANDO: Que dentro de dicho plazo la entidad ha presentado el día 4 de abril de 2001 un escrito manifestando las siguientes alegaciones:

"...

*2. En cuanto al primero de los motivos expuestos en la propuesta para alegar la necesidad de la ampliación del plazo, esto es, el superar el volumen de operaciones del Club el requerido para la obligación de auditar cuentas , el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y *Garantías del Contribuyente establece que se entenderá que concurre la circunstancia de especial complejidad "a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad". Por su parte, el apartado a) del apartado primero del artículo 31. ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos establece a estos efectos de la consideración de la circunstancia de especial complejidad de las operaciones analizadas que "sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzcan alguno de los siguientes supuestos:**

1ª Cuando el valoren de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas. (...)"

Según se desprende de las disposiciones analizadas, la circunstancia de que el volumen de operaciones sea superior al exigido para la obligación de auditar cuentas no se configura como una presunción iure et de iure sobre la que descansa la especial complejidad de las actuaciones, sino que se configura como un indicio de la posible existencia de dicha complejidad, sin que ello exima a la Administración de la obligación de justificar, para las actuaciones concretas, las circunstancias a que se debe la alegada complejidad, motivación que no queda, al entender de mi representada, expuesto en la propuesta de ampliación.



El mayor volumen de operaciones, tal y como está configurado en relación a la obligación de auditar cuentas, no determina por sí mismo la existencia, ni cuantitativa ni cualitativamente, de una mayor complejidad en las operaciones llevadas a cabo por mi representada. Es más, no existe una especial diversidad ni dispersión en las actividades ni operaciones llevadas a cabo por el Club en el período objeto de las actuaciones, habiendo sido intachable el ánimo de colaboración de mi representada en las actuaciones de comprobación e investigación, como así se puede derivar de los siguientes hechos:

Colaboración y puesta a disposición de información: los órganos encargados de llevar a cabo las actuaciones han contado desde poco tiempo después del inicio de las actuaciones con la siguiente información, entre otra y a efectos meramente enunciativos, relevante a sus efectos:

- Libros Registros de las facturas emitidas y recibidas del IVA de los ejercicios objeto de comprobación (constando su entrega en la diligencia nº 1 de fecha 26 de abril de 2000).*
- Memorias e informes de Auditorías de los ejercicios objeto de comprobación (constando su entrega en la diligencia nº 2 de fecha 9 de mayo de 2000).*
- Documentación contable y extracontable relativa a los ajustes a la base imponible y deducciones en el Impuesto sobre Sociedades (documentación diversa cuya entrega consta en las diligencias nº 2 a nº 4).*
- CD-ROM conteniendo la contabilidad íntegra general, Diario y Plan de Cuentas de las temporadas 1995/1996 a 1998/1999, ambas inclusive, así como fichero del personal durante las citadas temporadas (constando su entrega en la diligencia nº 5 de fecha 13 de junio de 2000).*
- Documentación diversa (ficha de retribuciones mensuales, contrato de trabajo, contrato de derechos de imagen y facturas y transferencias justificativas derivados de los últimos), relativa a personal deportivo.*

Habitualidad de las actuaciones: las reuniones o visitas en los órganos encargados de las actuaciones y el Club han sido no sólo muy habituales sino también periódicas, de modo que se han concretado en visitas con una regularidad prácticamente semanal.

Por lo anterior, y dado que las operaciones realizadas por el Club son las habituales dentro del sector económico en el que se encuadra, sin que revistan especial dificultad técnica, así como el hecho de que el Club ya haya sido inspeccionado en el pasado, mi representada considera improcedente la propuesta de ampliación del plazo de las actuaciones que le ha sido notificada, no encontrando en la misma justificación o motivación suficiente, de acuerdo con las disposiciones citadas que regulan la posibilidad, como excepcional, de esta ampliación.



3. En cuanto al segundo de los motivos expuestos por la Administración en orden a justificar la necesidad de la ampliación del plazo, esto es, que "... el sistema de contabilidad utilizado por el club con un desglose exhaustivo de conceptos de gastos, para cada uno de los equipos, en cada una de las especialidades deportivas en las que desarrolla su actividad, dificulta y ralentiza las actuaciones de comprobación y la aplicación de los criterios homogéneos de calificación a todas las partidas contabilizadas", más parece que es ésta una circunstancia que pueda ayudar a la Administración al conocimiento en profundidad y al análisis de los conceptos de gasto que todo lo contrario. La llevanza de una contabilidad, en cierto modo analítica, expone de una manera más clara y exacta el concepto integrado dentro de cada partida, por lo que facilita a la Administración la labor de determinar cuáles deben ser objeto de análisis más detallado. No encontramos, por tanto, la relación entre el hecho "desglose exhaustivo de los gastos en contabilidad" y la consecuencia que le achaca la Administración "dificulta y ralentiza las actuaciones", toda vez que, como se ha dicho, el desglose de los conceptos no puede sino beneficiar la actividad y comprobación, y sin que mi representada entre a juzgar si la mayor o menor dificultad y celeridad de las actuaciones se puedan deber a otras causas que las inconsistentemente señaladas".

En relación con las alegaciones transcritas cabe señalar que:

1.- La potestad que otorga el art. 31 . *ter* (... "*podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector Jefe...*"), es una facultad que se concede en última instancia al Inspector Jefe (en nuestro caso, al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección) cuando concurra determinada o determinadas circunstancias.

2.- El punto 2 del art. 31 . *ter* establece que la percepción de la concurrencia de las circunstancias mencionadas en el punto 1. de dicho artículo, y a las que a continuación nos referiremos, se realizará, entre otros, por el equipo que esté desarrollando la actuación que se trate. Efectivamente, es el Equipo nº 26 y en su representación, la Jefe de dicho equipo, quien está apreciando la concurrencia de circunstancias que justifican la propuesta de ampliación del plazo.

3.- Centrándonos, concretamente, en el campo de las circunstancias, cuya concurrencia justifica la ampliación del plazo, el apartado a) del punto 1 del art. 31 . *ter* señala como una de dichas circunstancias "*que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad*". Especial complejidad que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, "*a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad*", y estos efectos podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad "*cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar cuentas*".



4.- En el informe de la propuesta, el Inspector Actuario recoge que también pueden ser circunstancias que introduzcan complejidad el sistema de contabilidad utilizado por el Club con un desglose exhaustivo de gastos que dificulta y ralentiza las actuaciones de comprobación y la aplicación de criterios homogéneos de calificación a todas las partidas contabilizadas. Es decir, se aprecia la especial complejidad por razones distintas del mero volumen de *operaciones, de la cifra de ventas requerida para la obligación de auditar sus cuentas.*

Abundando en lo anterior, y en oposición a lo manifestado en las alegaciones presentadas, donde se indica que "La llevanza de una contabilidad, en cierto modo analítica, expone de una manera más clara y exacta el concepto integrado dentro de una partida, por lo que facilita a la Administración la labor de determinar cuál debe ser el objeto del análisis más detallado", podemos señalar, a título de ejemplo, que para un determinado jugador, los gastos ocasionados a la entidad por el arrendamiento de un vehículo, en ocasiones figuran contabilizados en una cuenta denominada "Gastos de estancia", en otros casos, en 2 Gastos de desplazamiento", o en otros casos, en "Gastos diversos del equipo", etc. Y lo mismo podríamos decir para el arrendamiento de pisos utilizados por los jugadores (sin que la razón de tal proceder consista en que se trata de jugadores de distintas categorías), los gastos a determinados profesionales que no han sido retenidos, determinadas partidas de los contratos de los jugadores que no siempre se contabilizan en la misma cuenta, etc, de forma tal, que la pretendida ayuda citada en las alegaciones, supone en realidad una mayor trabajo en actuación inspectora a la hora de tratar de agrupar las diferentes partidas para poder tratarlas homogéneamente.

A la vista de lo anterior y puesto que subsisten las circunstancias reflejadas, se considera procedente la ampliación del plazo inicialmente previsto de doce meses en otros doce meses adicionales.

RESULTANDO: Que a los efectos previstos en el apartado 3 del artículo 31 ter. Del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , dichas actuaciones se iniciaron el 4 de abril de 2000 por los ejercicios 1995/96 a 1998/99, desde cuya fecha han transcurrido más de seis meses, y ello sin tener en consideración a estos efectos las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado.

CONSIDERANDO: Que esta comprobación debe entenderse como de especial complejidad por los motivos anteriormente expuestos y concretados en que el volumen de operaciones del sujeto pasivo en todos los ejercicios sujetos a comprobación es superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas las sociedades, (EN MILLONES):

95/96: 10.187 ptas.



96/97: 15.080 ptas.

97/98: 223.608 ptas.

98/99: 224.462 ptas.

CONSIDERANDO: Que el artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantía del Contribuyente establece: "... Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando las actuaciones concurren alguna de las siguientes circunstancias:

A) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional..."

CONSIDERANDO: Que el apartado 2 del artículo 31 ter. Del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , según modificación parcial del mismo establecida por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero , establece que: "A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno..."

CONSIDERANDO: Que en el presente caso concurren las circunstancias determinantes para proceder a la ampliación del plazo máximo en otros doce meses.

CONSIDERANDO: Que se han observado en el expediente todas las formalidades legales.

RESUELVO: Acordar la ampliación por otros doce meses más de las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación, las cuales deberán concluir en el plazo máximo de 24 meses a contar desde la fecha de notificación del inicio de las mismas, es decir desde el 4 de abril de 2000 para los siguientes:



CONCEPTOS IMPOSITIVOS EJERCICIOS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 95/96 a 98/99

RETENCIONES/PGOS. A CTA. R.C. MOBILIARIO 03/96 a 12/99

RETENCIONES/PGOS. A CTA. R.T. y R. PROF. 03/96 a 12/99

RETENCIONES A CTA. IMPOSICIÓN NO REIDENTES 03/96 a 12/99

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 03/96 a 12/99

sin perjuicio de lo establecido en los artículos 29.2 de la Ley 1/98, de 26 de febrero, y 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, todo ello con relación a la siguiente entidad:

- REAL MADRID CLUB DE FUTBOL, N.I.F.: G28034718"

Ante la validez del acuerdo de ampliación, por lo que resultaba ajustado a derecho la ampliación del plazo a veinticuatro meses, a los que debe añadirse los referidos 84 días de suspensión; computado el plazo desde el 4 de abril de 2000 a 7 de junio de 2002, ha de convenirse que no se ha vulnerado el plazo para el desarrollo de las actuaciones inspectoras. Sin que sea necesario, por intrascendente analizar el resto de las causas alegadas en este motivo.

QUINTO.- La Administración Tributaria aplicó a los contratos de licencia de marca suscritos por el Club, las normas contenidas en el artº 2 de la Ley 13/1996, ejercicio de 1998 , y artº 76 de la Ley 40/1998, ejercicio de 1999 , sobre contratos de cesiones de los derechos de explotación de imagen. La sentencia de instancia, siguiendo el planteamiento de la parte recurrente, centra la cuestión en los siguientes términos, " *Para poder vender los productos en los que se inserta el nombre de sus jugadores (p. e., camisetas, litografías, etc.), el Club necesita contar con la autorización de éstos para utilizar su nombre en dicho sentido.*

En los casos en que el jugador no tiene cedido su nombre a título de marca, dicha autorización se obtiene directamente del jugador. Existen determinados jugadores que tienen registrado su nombre como tal marca y cedido a sociedades cuyo objetivo es la explotación de dicha marca.

En estos últimos casos, la entidad necesita contar con la autorización de su legítimo tenedor, como son las sociedades señaladas. A tal efecto, la autorización se instrumenta mediante la celebración de los correspondientes contratos de licencia, pagando su mandante la contraprestación que haya sido pactada, minorada en el impuesto correspondiente.



La recalificación efectuada del derecho de marca a derecho de imagen supone que se exceda la denominada "regla 85/15" cuya aplicación había sido observada por el Club y que dicho empleador deberá efectuar un ingreso a cuenta del 15%".

La Sala de instancia resuelve la cuestión recordando su propia doctrina sobre la calificación de las cantidades pagadas a las sociedades cesionarias de derechos de imagen a los futbolistas, pagos instrumentados a través de las referidas sociedades y cuya naturaleza jurídica debía ser la de rendimientos de trabajo personal. Ratificando a continuación la tesis del negocio indirecto, en que se fundamenta el Acuerdo de liquidación y la resolución del TEAC, al calificar los contratos de licencia de marca entendiendo que, en realidad, estamos en presencia de cesión de derechos de imagen. Razona el Tribunal de instancia que la Inspección tiene plenas facultades para calificar la verdadera naturaleza jurídica, conforme al artículo 28, 2, de la LGT, de los contratos denominados de cesión de licencia de marca, cualquiera que sea la forma o denominación de los mismos y para determinar la causa verdadera de esos contratos, la Administración acude a la prueba de presunciones regulada en el artículo 118, 2, de la LGT, de cuya utilización deduce que bajo la apariencia de esos contratos de licencia de marca, en realidad, se está remunerando la cesión de los derechos de imagen. Añade la sentencia que " *Y esa consideración de negocio indirecto, no de simulación ni de fraude de ley, se sustenta sobre diversas circunstancias, que constituyen el elemento fáctico sobre el que se asienta la fuerza probatoria de las presunciones, al amparo de lo establecido en el artículo 118, 2, de la Ley General Tributaria (actual artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), y que pasamos a examinar:*

1) La duración de los contratos de licencia de marca está vinculada de forma expresa a la duración de los contratos laborales que unen al Club con el jugador, de tal manera que la extinción de estos implica la extinción del contrato de licencia de marca.

Así se recoge en el Acuerdo de liquidación, respecto del contrato de licencia de marca del jugador D. Marcelino, cláusula segunda "La licencia efectuada en virtud del presente contrato se tendrá por terminada en caso de denuncia unilateral por parte del jugador perteneciente a la primera plantilla del Real Madrid D. Marcelino del contrato laboral que le vincula con el licenciataria durante el mismo período que el de la vigencia del presente contrato". Igual cláusula se contiene respecto de la denuncia unilateral del contrato laboral por parte del Real Madrid.

Similares cláusulas se contienen en los contratos de D. Juan, D. Lucio, D. Luis Antonio, D. Rodrigo, D. Felipe y D. Roberto. Es decir, existe una absoluta dependencia de los contratos de licencias de marcas



respecto de la relación laboral que une al jugador con el Club de manera que finalizada ésta aquellos quedan extinguidos.

Téngase en cuenta, en este mismo sentido, que en algunos de esos contratos se establece que en caso de extinción de la relación laboral de forma unilateral por parte del Club éste está obligado a satisfacer el importe de las cantidades acordadas en el seno del propio contrato de licencia de marca, lo que refuerza la tesis de su vinculación. Así sucede en los contratos de D. Marcelino y D. Lucio.

Aunque es cierto que tanto los contratos de licencia de marca como los contratos de cesión de derechos de imagen, tienen todos ellos una duración, nada impediría que el Club pudiera seguir comercializando los contratos de marca aunque los jugadores ya no pertenecieran a la plantilla, sobre todo si se trata de jugadores de gran renombre.

La Sala no comparte, en este sentido, la afirmación de la demanda, de que el nombre de los jugadores actúa como marca para relacionar los productos en que se muestra con el nombre del Club, por lo que no tendría sentido seguir utilizando dicho nombre cuando aquellos no forman parte de la plantilla del Club.

Las alegaciones de la demanda relativas a que los contratos de cesión de derechos de imagen de los jugadores siguen vigentes tras la celebración de los relativos a la licencia de marca y las referentes al incremento de los rendimientos de trabajo de los jugadores en los años controvertidos no desvirtúan las consideraciones anteriores.

Pero es que, además del referido indicio, existe también otra circunstancia que conlleva a la misma conclusión, es decir, que no estamos ante auténticos contratos de licencia de marca.

2) Nos referimos a la diferencia existente entre lo que el Club obtiene por la comercialización de las marcas cuya licencia adquirió y el importe de lo que paga a la sociedad poseedora de las respectivas licencias.

Así consta en el informe ampliatorio y en el Acuerdo de liquidación, información que fue acompañada como Anexo en la Diligencia núm. 18, de 28 de febrero de 2000, en la que se aportó la "Hoja detallada del cálculo del beneficio neto de la venta de productos de marca de siete jugadores en el período comprendido entre el 1 de julio de 1998 y el 30 de junio de 2000". En Diligencia núm. 35, de 11 de septiembre de 2001, se aclara que el concepto de "beneficio neto de venta de productos" hace referencia a la diferencia entre los ingresos totales por venta de productos y el coste de los materiales (sin incluir lo pagado por la cesión de la marca). Pues bien, poniendo en relación dicho beneficio con los importes



satisfechos por el Club por la adquisición de las licencias de marca, el resultado es claramente deficitario para el Club.

Así, en el caso del jugador D. Lucio, el beneficio por ventas de su camiseta oficial con su nombre en las temporadas 1998/1999 y 1999/2000 asciende a 13.000.000 de pesetas y el total beneficio por la venta de todos los productos con él relacionados a 17.131.000 pesetas. Sin embargo, las cantidades satisfechas a la sociedad cesionaria de sus derechos de marca, Andama, SA, son las siguientes; por la constitución del contrato 125.531915 pesetas y por cada una de las temporadas 1998/1999 y 1999/2000, 306.382.979 pesetas, es decir, un total de 728.297.873 pesetas, en concepto de retribución por marca.

En resumen, en ese período, la diferencia entre el total de ingresos por la marca "Fernando Hierro" y sus costes (incluido lo pagado por la cesión de marca) asciende a -704.035.873 pesetas.

Aunque la recurrente aluda a la resolución del TEAC, que reconoce que el bajo beneficio obtenido es un riesgo inherente a cualquier actividad económica, no parece lógico que un Club deportivo con la significación del Real Madrid, no hubiera realizado previamente un estudio de mercado, antes de satisfacer aquellas cantidades, evaluando durante el plazo de duración del contrato laboral de jugador, qué beneficios le podía reportar la cesión de la licencia de marca del jugador.

La referencia que efectúa la demanda a las operaciones que le generaron beneficios por importe de miles de millones de pesetas, no desvirtúan las consideraciones expuestas, si se tiene en cuenta que se refieren al año 2001, posterior a los hechos enjuiciados.

La fórmula de unos contratos de marca no puede relacionarse con la situación del Club en los tres años posteriores. Lo mismo sucede con la actividad de merchandising, realizada en los años 2002 y 2003, a la que alude la demanda.

Por otra parte y en lo que respecta a las operaciones realizadas entre el Real Madrid y las entidades Accionariado y Gestión, SL y Sogecable, cifrados en miles de millones de pesetas y cuya escritura pública de cesión no obra en el expediente administrativo del presente recurso, debemos significar que, hecha esa salvedad, esta Sala comparte la afirmación de la contestación a la demanda de que más que derechos individuales de marca de los jugadores lo que se vende, a través de aquella cesión, son los derechos de imagen del club, y que a falta de aclaración de cuáles son los derechos individuales de los jugadores cuando juegan al fútbol, se incorpora al contrato la referencia de los derechos de marca de los jugadores.



Además, hay otra circunstancia puesta de relieve en el informe ampliatorio, con referencia al referido jugador D. Lucio.

En efecto, el jugador cedió los derechos de imagen a la entidad Lituma, SA, en los años 1994, 1995, 1996 y 1997, percibiendo en el primero de aquellos años 290 millones y en cada uno de los restantes 90 millones. Sin embargo, coincidiendo con el contrato de cesión de licencia de marca, se modifica el contrato con Lituma, SA por las cantidades que debía recibir el jugador por derechos de cesión de imagen, de manera que en los años 1998/99, 1999/2000 y 2000/2001, es reducida aquella cantidad fijándose la misma en 28 millones por temporada, lo que viene a poner de relieve la simple sustitución de las cantidades incluidas en los contratos de cesión de derechos de imagen por las cantidades incluidas en contratos de cesión de marca.

Otro ejemplo significativo, es el relativo al jugador D. Roberto, en el que la Inspección, argumentación recogida en la resolución recurrida, hace constar que el contrato de cesión de licencia de marca fue rescindido con efectos de 30 de junio de 1999, según documento en el que ambas partes manifestaron no tener nada que reclamarse, habiendo abonado el Real Madrid 350.141.583 pesetas, por el aprovechamiento de la marca entre el 14 de mayo, fecha de suscripción del contrato, y el 30 de junio de 1999, dándose también un saldo negativo para el Club, al comparar lo que pagó por la marca con el beneficio que su explotación le reportó, en concreto, 37.054.600 pesetas".

Mostrándose de acuerdo la Sala con el parecer del TEAC en cuanto a que la relación de los jugadores con el Club, en tanto que al analizar los contratos la situación derivada "no encaja en el concepto de marca como signo o medio que distinga o sirva para distinguir en el mercado productos o servicios de una persona, de productos o servicios idénticos o similares de otra persona. En efecto, el Club comercializa determinados productos (camisetas, litografías, etcétera) en las que se estampa la imagen o el nombre de un jugador o técnico de su plantilla, haciendo uso, según él, del derecho de marca adquirido a través de los controvertidos contratos. Pues bien, de la definición legal de marca se deduce que ésta es un medio para distinguir productos, pero no un fin, es decir, la marca no puede erigirse en elemento único diferenciador de los productos, porque según la Ley es sólo el medio para identificarlos; pretender que un nombre o símbolo constituya marca de un producto, para distinguirlo de otro igual, que sólo difiere del anterior en ese nombre o símbolo, implica ignorar el concepto legal de marca que es, insistimos, un medio para distinguir el producto. Cuando esa marca o símbolo es la única diferencia entre dos o más productos que en lo demás son iguales entre sí, es evidente que su utilización nada tiene que ver con el ánimo de diferenciar los productos, su fabricante o comercializador, la garantía de éstos sobre la calidad



del producto o la responsabilidad por posibles daños que origine su consumo o uso, sino que el producto en cuestión es sólo un mero soporte para ese nombre o símbolo plasmado en él, todo lo cual nada tiene que ver con la idea de marca. Cuando el Club comercializa camisetas u otros productos con el nombre o la imagen de sus jugadores y técnicos, es evidente, por lo que acabamos de razonar, que no está haciendo uso de una marca que dice haber adquirido onerosamente, sino de la imagen del jugador o técnico respectivo".

Llegando la Sala de instancia a las siguientes conclusiones:

1) Ha de partirse del concepto de marca como bien inmaterial, esto es, un bien que no tiene una existencia sensible, sino que, por el contrario, necesita materializarse en cosas tangibles (corpus mechanichum) para ser percibido por los sentidos, siendo, además, susceptible de ser reproducido ilimitadamente y de modo simultáneo en diversos lugares.

2) Las funciones de la marca, recogidas en la resolución recurrida con acierto, son las relativas a la distinción del origen empresarial del producto o servicio, la función de garantía o calidad y la función publicitaria, incluyendo la función condensadora del eventual "goodwill" o reputación.

Por eso se habla de patrimonialización de la marca al entender que se trata de un bien independiente en el tráfico empresarial, situación que viene provocada por el reconocimiento de determinadas facultades sobre la misma.

3) En cuanto a la licencia de marca se puede definir como un acuerdo de voluntades en virtud del cual un sujeto (licenciario) resulta autorizado por el titular de la marca (licenciante) a título oneroso o gratuito, para utilizarla en el tráfico económico en los términos y condiciones establecidos por el licenciante, quien no se desprende de la titularidad de la marca, es decir, el licenciante autoriza a un tercero licenciario, a ejercitar todos o algunos de los derechos que se derivan de la marca.

A este contrato se refiere el artículo 48 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas , que viene a recoger la primera Directiva 89/104 CEE, del Consejo, de 21 de diciembre de 1988 , regulación que no se contenía en la Ley 32/1988, de 10 de noviembre .

4) Aunque es cierto, como afirma la demanda, que el artículo 13 de la Ley de Marcas de 1988 , *incluyó entre las prohibiciones para el registro de marca el nombre, imagen, retrato o cualquier otro elemento de identificación que no sean los del solicitante, a menos que medie la debida autorización, lo que, de contrario, habilita para tal consideración al nombre de uno o al del que así lo hubiera autorizado, es preciso indicar que una cosa es que un producto se distinga con el nombre o imagen de alguien (raquetas*



de tenis de...) y otra cosa muy distinta el derecho genérico a la explotación comercial de la propia imagen.

El uso o licencia del nombre o imagen propio como marca determina la aplicación de toda la normativa de las marcas. Pero ello no puede ser extendible, como sucede en el caso de autos, a todos aquellos negocios sobre la explotación genérica del nombre o la imagen.

De ahí que algún sector de la doctrina afirme que "algunos deportistas (como sucede con algunos de los mencionados en el escrito rector) han comenzado a registrar su nombre como marcas, utilizando no la marca nacional sino la marca comunitaria, aunque detrás de ello esté paradójicamente el derecho de huir del régimen fiscal propio del derecho a la explotación comercial de la imagen".

Si se parte de la marca como un derecho industrial, resulta evidente que el jugador no es una propiedad de ese carácter para su Club, por lo que no es susceptible de explotación comercial. Es simplemente la persona que realiza su trabajo para el Club a efectos de que éste pueda lograr los objetivos que constituyen el objeto social y el propio fin del Club.

Si ello es así, y no estamos ante una propiedad industrial, no es posible enjuiciar las relaciones entre el Club y sus futbolistas con la normativa propia de las marcas.

Como señala el TEAC, el hecho de que se comercialicen por el Club determinados productos (camisetas, litografías, etc.) con el nombre y la imagen de un jugador y no de otro, no significa, en absoluto, que se trate de una marca que va siempre referida a identificar un producto y a proteger el interés de los consumidores.

En ese caso no se cumplen ninguna de las funciones propias de la marca, como derecho industrial, a las que antes hemos hecho referencia, sino que nos encontramos simplemente ante un soporte para ese nombre o imagen del jugador, lo que nada tiene que ver con la marca y sí con los derechos de imagen del respectivo jugador.

En resumen, nos encontramos ante estructuras o figuras negociadas para eludir la aplicación del régimen ordinario de los rendimientos de naturaleza salarial. Y ello no supone interpretación analógica alguna, con vulneración del artículo 23 LGT .

Y al tratarse de contratos que traen causa de una relación laboral, el tratamiento que ha de darse a las cantidades percibidas por el jugador, bien de forma directa, bien de forma indirecta, a través de sociedades interpuestas, es el recogido en la normativa vigente, es decir, en el artículo 2, de la Ley 13/1996 y en el artículo 76 de la Ley 40/98 , preceptos aplicados por la Administración.



La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 12 de noviembre de 2002 (TJCE 2002\330), en Asunto Arsenal Football Club pic/Mattew Red, sobre el artículo 5, apartado 1, letra A de la Directiva 89/1004, se refiere al alcance exclusivo del titular de la marca, afirmando que el titular de la marca puede ejercitar, tal como planteaba la cuestión prejudicial, la defensa de sus derechos en los casos en que el uso del signo por un tercero menoscabe o pueda menoscabar las funciones de la marca (el Sr. Carlos María vendía productos en los que figuraban signos que hacían referencia al Club Arsenal FC, en puestos situados en los alrededores del estadio).

Esa situación nada tiene que ver con el supuesto de autos, en el que, como antes hemos señalado, no puede hablarse de marcas".

La parte recurrente se opone al parecer de la Sala de instancia, recuerda los caracteres que define el negocio indirecto, la limitación a la que viene sometida la Administración a efectos de la calificación negocial, y la conclusión que se impone vía jurisprudencial de que en ausencia de simulación, siquiera relativa, no es posible hablar de calificación, ni de negocio indirecto, ni de cualquier anomalía negocial.

La Sala ratifica la opinión del TEAC del negocio indirecto a través de la prueba de presunciones, artº 118.2 de la LGT, pero las mismas no pueden servir para justificar la recalificación efectuada, cuando consta que no hubo simulación, puesto que el Club explotó los nombres de los jugadores en concepto de marca. No existe el enlace preciso y directo entre los indicios y la conclusión obtenida. El hecho de que la duración de los contratos de cesión de marca estén ligados a la duración de los contratos de relación laboral, en modo alguno supone un indicio de que nos encontramos ante un negocio indirecto. Consta que durante los años controvertidos, las fichas de los jugadores se elevaron notablemente, incrementándose las rentas sometidas a retención a un tipo del 46%, frente a las que podrían dar lugar a un ingreso del 15%, como las derivadas de la cesión de los derechos de imagen, lo que constituye un claro indicio de que no existía ánimo alguno de eludir tributación alguna; no resultando razonable que se afirme que se pretende eludir las reglas de imputación previstas para los derechos de imagen, cuando a la par se incrementan notablemente los rendimientos del trabajo, mas cuando las contraprestaciones satisfechas por el Club en concepto de cesión de la marca de los jugadores estuvieron sometidas al pago del impuesto correspondientes a no residentes; hechos que no fueron objeto de atención por parte de la sentencia de instancia y que acreditan que no hubo intención de eludir el régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen. Añade la recurrente que la Inspección no profundizó en las consecuencias jurídicas de los contratos, limitándose la Audiencia Nacional a copiar casi literalmente la resolución impugnada, sin que la Ley General Tributaria permita a la Administración calificar a su libre albedrío



contratos válidamente celebrados entre las partes, so pretexto de un distinto tratamiento tributario, pues únicamente los tratamientos anómalos pueden ser objeto de regularización, pues de otra manera se da pie a admitir la interpretación funcional-economicista de los contratos; ciertamente los resultados económicos de los contratos no fueron inmediatos, pero los beneficios de dichas operaciones se hicieron realidad unos años más tarde mediante la cesión, entre otros, de los contratos de marca, a las entidades ACCIONARIADO Y GESTIÓN, S.L y SOGECABLE, y ello gracias a que el Club poseía los derechos de marca de jugadores y técnicos; el que la sentencia haya ignorado esta realidad, restándole relevancia alguna, supone que la Audiencia Nacional incurrió en arbitrariedad al negar la realidad que desbarata los indicios que llevan a la Sala a ratificar el carácter indirecto de los negocios. Tampoco se sostiene la pretendida falta de equilibrio entre lo pagado por la obtención de la marca y lo obtenido por la venta de productos en el contrato suscrito con el jugador D. Isidoro , como indicio del que derivar la conclusión vista, pues debió valorarse que habiéndose publicado la Ley 13/1996 en diciembre de 1996 , no es sino transcurrido dos años cuando empiezan a celebrarse los contratos sobre cesión de marcas, y siendo la plantilla de jugadores 24 y 25 en los ejercicios 1998 y 1999, sólo siete de ellos celebraron los controvertidos contratos, si la finalidad de los mismos hubiera sido la elusión fiscal, se hubiesen celebrado con toda la plantilla, todo lo cual pone en evidencia la falta de consistencia de la conclusión a la que llegó la sentencia de instancia, huérfana de lógica y rigor, confundiendo la Audiencia Nacional lo que es la marca consistente en el nombre de una persona y la imagen de esta, de suerte que una vez registrado un nombre como marca, la utilización del nombre pasa a regirse por un status jurídico absolutamente distinto a derecho de imagen, así en el caso que se analiza el nombre actúa como marca puesto que el nombre del jugador se identifica de forma inmediata con la marca del Club al que pertenece para, de esta forma, diferenciar los productos en que se inserta dicho nombre. La sentencia de instancia no puede desconocer las respuestas que han dado las distintas Administraciones fiscales extranjeras, ni el propio registro de las marcas cuya licencia se ha obtenido, que genera derechos protegidos por la fe pública registral que asegura su existencia y contenido jurídico, constituyendo un medio probatorio que no puede ser excluido sin más, sin que dicha presunción quepa desvirtuarla mediante unos indicios que no justifican que la naturaleza jurídica de esos contratos sean de cesión de imagen. En definitiva, siendo inviable la calificación de los contratos como de cesión de imagen, se le está aplicando a los mismos un régimen de imputación que no es el previsto para el hecho imponible descrito, incurriendo en clara infracción de lo dispuesto en el artº 23.3 de la LGT .

Con anterioridad a la reforma por Leyes 13/1996 y 40/1998, esta Sala se había pronunciado sobre la tributación por las cantidades obtenidas por la cesión de imagen de los deportistas profesionales, creando



un cuerpo de doctrina que podría sintetizarse en los siguientes términos: *"A dmitida la doble faceta que puede representar la disponibilidad del derecho a la propia imagen, bien vinculado enteramente al contrato laboral, bien configurando un negocio jurídico ajeno a la relación laboral, resultaba obligado analizar las circunstancias del caso concreto examinado, pues ha de estarse a la verdadera naturaleza jurídica de la relación existente entre el Club recurrente y la sociedad holandesa, ya que la naturaleza del contrato no depende de la denominación que le den las partes, sino de la que resulte de su contenido.*

No otra cosa hizo la Inspección, llegando a la conclusión de que la explotación comercial de la imagen se incardina en el seno de la relación laboral concertada entre el Club y el jugador, al concertarse vinculada a la práctica profesional, por lo que las cantidades pagadas, independientemente de que fueran satisfechas a una sociedad, merecían la calificación de rentas del trabajo personal.

Procede confirmar esta calificación, ya que basta comparar los contratos del Club con el jugador y el celebrado entre el Club y (...), para advertir que los derechos que se otorgan por la sociedad a la recurrente, (en esencia, a que vista la indumentaria que utilice el primer equipo del Sevilla y participe en todas las actividades), coinciden sustancialmente con las obligaciones que se derivaban para el jugador del contrato laboral celebrado, excluyéndose de modo expreso la posibilidad de utilizar la imagen del jugador, tomada individualmente, cualesquiera que fuera su finalidad.

Por otra parte, la relación de los contratos se pone de manifiesto cuando el (...) se obliga a pagar a (...) unas cantidades por títulos conseguidos que nada tenían que ver con la utilización de la imagen del jugador, estableciéndose también que la rescisión de uno de ellos conllevaba la rescisión automática del otro y que el incumplimiento del contrato mercantil se consideraba un incumplimiento del contrato de trabajo.

En definitiva, ha de entenderse que las cantidades satisfechas por la cesión de los derechos de explotación de imagen, en cuanto son consecuencia de la actividad laboral principal del jugador, se incorporan al concepto de salario que recoge el art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores, y desde la perspectiva fiscal el rendimiento obtenido tiene la consideración de rendimiento del trabajo, sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. -No residentes " [Sentencia de 25 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 3544/2003), FD Cuarto; en igual sentido Sentencias de 25 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 4560/2003), FD Quinto; de 1 de julio de 2008 (rec. cas. núm. 5296/2002), FD Noveno y siguientes; de 10 de julio de 2008 (rec. cas. núm. 3770/2003), FD Octavo. 2; y de 15 de septiembre de 2009 (rec. cas. 3766/2003), FD Cuarto]".



Mutatis mutandi, salvando las diferencias, podría trasladarse sin tensión la anterior doctrina al caso que nos ocupa, en el sentido, y así se recoge de forma acabada en la sentencia de instancia, dada la inescindible relación entre prestación laboral del (os) jugador(es) con el Club y la obtención de este de la marca, que pone de manifiesto la sentencia de instancia y que es admitido abiertamente por la propia recurrente, en cuanto justifica el sin sentido que consistiría que rescindida la relación laboral entre Club y jugador aquel continuara explotando los derechos derivados de la marca, personalizada con la propia identidad del jugador, en el sentido, decimos, parafraseando la anteriormente desarrollada doctrina, que la explotación comercial de la "marca" se incardina en el seno de la relación laboral concertada entre el Club y el jugador, al concertarse vinculada a la práctica profesional, por lo que las cantidades pagadas, independientemente de que fueran satisfechas a una sociedad, merecían la calificación de rentas del trabajo personal.

Esta Sala se ha pronunciado en innumerables ocasiones sobre lo que ha de entenderse por negocio jurídico indirecto. Así se ha señalado que las características del negocio indirecto son: a) Una yuxtaposición de diversas operaciones o negocios jurídicos. b) Una finalidad distinta de la que es característica de cada uno de los contratos típicos celebrados. c) Efectos directos propios del contrato celebrado. d) Efectos indirectos queridos por las partes, que podrían haberse obtenido mediante un negocio o contrato típico distinto.

Como consecuencia de estas notas relevantes en la configuración del negocio indirecto, este puede definirse como aquél en que las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico.

En el negocio indirecto es preciso diferenciar entre sus efectos directos, que son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado, y los efectos indirectos, que son los realmente queridos por las partes y que obedecen a una intención final o resultado que no podría ser conseguido a través de aquel negocio o contrato típico. En el negocio indirecto el complejo negocial celebrado resulta ser una simple pantalla jurídica o medio en la consecución de los fines buscados por las partes.

Lo que se pretende no es desconocer los efectos jurídicos de los contratos celebrados, así el jugador cede la marca a una sociedad, que a su vez los trasmite al Club mediando la correspondiente remuneración, produciendo desde el punto de vista mercantil los efectos que le son propios de tales convenciones; más la libertad negocial, derivada del principio de autonomía de la voluntad, no le cabe desvirtuar la correcta y natural aplicación de la norma tributaria en perjuicio de la Administración Tributaria. Desde el punto de vista fiscal la calificación autónoma en el ámbito tributario, mediante la figura del negocio indirecto, se



permite examinar la finalidad fiscal buscada con el negocio jurídico, su correcta calificación y las consecuencias fiscales que de los mismos se derivan; de suerte que queda evidenciado que la razón del negocio responde a la intención de evitar la tributación o que ésta se realice en cuantía inferior a la exigida, aunque dichos negocios jurídicos sean verdaderamente queridos.

A la vista de las consideraciones realizadas en la sentencia de instancia, debemos mostrar nuestra conformidad con el criterio sentado de considerar el negocio analizado en dicha sentencia como un claro supuesto de negocio jurídico indirecto, al constatar la existencia de una finalidad o motivación indirecta, la realmente querida por las partes en el conjunto de las operaciones realizadas. Se constata la existencia de un complejo negocial de una motivación diferente a la causa típica o inmediata de las distintas operaciones tomadas en consideración individualmente, que pasan a convertirse únicamente en medios para lograr esta finalidad indirecta perseguida por la entidad recurrente, lo que se corresponde plenamente con el concepto de negocio indirecto, así es existe un contrato laboral entre jugador y Club, es esta relación la que dota de contenido y sentido al resto de convenciones que se suceden, puesto que resulta evidente, así lo pone de manifiesto la sentencia y así es reconocido por la propia parte recurrente, que de no mediar esta relación laboral, si el jugador no prestara los servicios que le son propios, que en definitiva son los que han puesto en valor su proyección pública, carece de sentido que el Club adquiera y comercialice una marca o imagen que le resulta extraña, de suerte que el desarrollo y conclusión de la explotación de la marca queda inescindiblemente unida al desarrollo y conclusión de los contratos laborales -indicio primero que toma en consideración la sentencia de instancia, y que a nuestro entender resulta incuestionable, es más la propia parte recurrente lo admite abiertamente desde el punto y hora que acepta que a la extinción del contrato laboral se extinga el derecho de explotación de la marca-; siendo ello así, resulta evidente que -estamos hablando en estos casos de jugadores de futbol de renombre internacional- que la constitución y registro a su favor de la marca y su cesión a una entidad creada a efecto de explotar esta, se hace en función del contrato laboral que le una con un determinado Club, que cierra el círculo mediante la obtención a aquella entidad de los derechos de explotación de la marca, cuya realidad independiente de la relación laboral debería traducirse en la comercialización de los productos o servicios amparados por la marca y del cumplimiento de la función que está llamada a cumplir la marca, y como bien refiere la sentencia con examen concreto e individualizado, dicha realidad desaparece -segundo indicio- cuando se comprueba que no existió equilibrio razonable entre la comercialización de las marcas y el importe pagado para su explotación, en los años a los que se contrae la regularización tributaria y sin que el éxito económico de la explotación de las marcas a posteriori -los contratos ya habían finalizado con los jugadores cuyos contratos fueron objeto de examen- nada añadida ni



reste a las conclusiones alcanzadas, con llamativas disfunciones, como la de adquirir a un precio elevadísimo una marca por unos breves días, poniendo también en evidencia la sentencia que tampoco de lo actuado se vislumbra que se cumpla la función que le es propia a la marca, identificar y distinguir productos y servicios; frente a todo ello no se ha identificado por la entidad explotadora de las marcas qué concretos productos o servicios han sido los que fueron explotados, y sobre los que se han proyectado la función que le es propia a la marca, al contrario como concluye la sentencia de instancia, de los ejemplos que se han usado a los efectos de acreditar la explotación de las marcas, nombre de los jugadores en camisetas y litografías, lo que refleja es la explotación patrimonial de lo que representa la imagen del jugador.

Desde la perspectiva fiscal, no cabe el análisis individualizado de cada una de las convenciones habidas, puesto que individualmente pudiera resultar distorsionada la finalidad perseguida, sino que debe analizarse el conjunto de operaciones realizadas, es decir, no se discute la procedencia de la marca que se corresponda con la identidad del jugador, su registro, su cesión a una empresa dedicada a su explotación y la validez de la cesión de la marca al Club para su explotación, pero cuando se añade la relación laboral existente entre jugador y Club, último beneficiario mediante remuneración de la marca y, sobre todo y fundamentalmente como se ha venido desarrollando la explotación de la marca, tal y como quedó reflejado en la sentencia, el análisis global del conjunto de las convenciones habidas y su desarrollo lleva a la consideración de estar en presencia de un negocio jurídico indirecto del que aflora el verdadero negocio pretendido, la explotación de los derechos de imagen del jugador; siendo de aplicación la reiterada jurisprudencia de la Sala 1ª de lo Civil de este Tribunal Supremo según la cual la interpretación dada por la Sala sentenciadora de instancia debe prevalecer sobre la particular e interesada del recurrente, a menos que se acredite ser ilógica, contradictoria o vulneradora de algún precepto legal, pues constituye facultad privativa de la misma, tal como tienen declarado (por todas, Sentencias 17 de febrero de 2003 , 6 de octubre de 2005 , 7 de junio de 2006 , 29 de marzo y 5 de mayo de 2007 , 14 y 27 de febrero y 26 de junio de 2008). Esta misma Sección, en las Sentencias de 8 de febrero , 12 de julio de 2006 y 13 de noviembre de 2008 , tienen declarado que " *la cuestión de interpretación de los contratos es de apreciación de los Tribunales de instancia, según reiterada jurisprudencia*" y la Sección Tercera de esta Sala, en sentencia de 8 de febrero de 2006 , ha declarado que: " *Hemos dicho reiteradamente que la interpretación del alcance de un contrato singular suscrito entre las partes, y de los negocios jurídicos en general que unas y otras acuerden, corresponde a los tribunales de instancia y no a los de casación. Debe prevalecer en esta sede la apreciación que aquéllos hagan, pues son los órganos jurisdiccionales a quienes compete la función propia de interpretar los*



contratos «salvo en los supuestos excepcionales de que dicha interpretación contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido, pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas o contenga conclusiones erróneas decisivas, sean irracionales o incluso adolezcan de una desproporcionalidad no encajable en un normal raciocinio», según recordamos en las recientes sentencias de 10 de mayo de 2004 y 18 de enero de 2005 .» Y de lo dicho queda patente que en modo alguno puede tacharse la lectura del conjunto negocial, interpretación y calificación que hace la Sala de instancia de arbitraria, cuando a más abundamiento no puede acogerse la afirmación de la recurrente de que "resulta indubitado que mi mandante ha explotado los nombres de los jugadores en concepto de marca", huérfana de justificación alguna y que, por ello, no fue tenida en consideración por la Sala de instancia, que de conformidad con los hechos y circunstancia que relaciona y analiza asienta la fuerza probatoria de las "presunciones", al amparo de lo establecido en el art. 118.2, de la Ley General Tributaria , (art. 108 de la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), y sobre los que la Sala de instancia ha sustentado la declaración sobre la calificación jurídica de las operaciones realizadas, esto es que con los contratos de marca se ha pretendido camuflar los rendimientos procedentes de la explotación de la imagen de los jugadores con el fin de eludir el régimen de imputación fiscal previsto para dichos derechos.

Cabe añadir, a más abundamiento, que el derecho de imagen, que tanta importancia económica ha adquirido para Clubes y jugadores de élite, posee un contenido positivo consistente en la facultad otorgada a su titular de reproducir la propia imagen, exponerla, publicarla y también comerciar con ella. El Tribunal Supremo ha definido el derecho a la propia imagen como el derecho "que permite impedir a un tercero no autorizado el obtener, reproducir y publicar la misma (ius excludendi alienus)", función que salvando las distancias parece cumplir también la marca y, desde luego, ningún inconveniente jurídico encontramos para la integración de los derechos de imagen en el concepto de marca. En la regulación actual, igual que la anterior, se recoge que "Se entiende por marca todo signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de los de otras", la marca, por tanto, representa un signo con naturaleza distintiva que se emplea en el mercado para individualizar los productos de un oferente de los de otros, pudiendo ser marcas las palabras o combinaciones de palabras, incluidas las que sirven para identificar a las personas, estableciéndose la prohibición relativa y nulidad del registro del nombre, apellido, seudónimo o cualquier otro signo que para la generalidad del público identifique a un deportista. Por ello puede defenderse sin estridencia que atendiendo al gran valor publicitario-comercial de la imagen, pudiera resultar mucho más favorable otorgar el tratamiento de los derechos de imagen como marca y dotarla de la protección que le



otorga esta, en lugar de la ofrecida por la Ley Orgánica 1/1982; en definitiva, de todo ello deriva la posible asimilación del derecho a la explotación comercial de la propia imagen a los derechos de la propiedad industrial e intelectual, como pudiera ocurrir cuando la imagen se incorpora a elementos o productos amparados como propiedad intelectual o industrial, se vienen a confundir e identificar por similar las rentas procedentes de la explotación de derechos de imagen con las obtenidas por derechos de la propiedad industrial y, en concreto, con las marcas, lo que a los efectos fiscales que en este interesa conlleva que reciban el tratamiento que le reserva la ley para los rendimientos procedentes de la cesión de los derechos de imagen. De suerte que también a través de esta vía llegaríamos a la corrección jurídica del tratamiento fiscal recibido por el concepto visto.

SEXTO.- La parte recurrente se opone al criterio manifestado en la sentencia de instancia respecto de la obligación de retener sobre la totalidad de las indemnizaciones percibidas por los deportistas profesionales por despido improcedente; si bien la entidad recurrente en su recurso de casación ya no defiende que se considere como indemnización obligatoria la totalidad de la cuantía pactada, sino sólo lo correspondiente a las retribuciones dejadas de percibir, quedando exenta de IRPF la indemnización satisfecha hasta dicho límite y no exenta la que le supera. Articula el motivo de casación al amparo del artículo 88. 1. d) de la Ley Jurisdiccional , en relación con el tratamiento tributario a efectos de la obligación de practicar retenciones a cuenta de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las cantidades satisfechas en concepto de indemnización por despidos, calificados de improcedentes a deportistas y técnicos con los que se mantenía una relación laboral especial sujeta al Real Decreto 1006/1985, de 26 junio , por el que se regula la relación laboral especial de Deportista Profesionales, por vulnerar el artículo 9. 1. d) de la Ley 18/1991 y el artículo 7. e) de la Ley 40/1998 , todos ellos en relación con el artículo 2. d) de la Ley 8/1980, el 10 marzo , del Estatuto de los Trabajadores, y el artículo 15. 1 de Real Decreto 1006/1985 , y la jurisprudencia mantenida por las sentencias dictadas por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 21 enero y de 6 febrero 2002 y por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 21 junio 2004 .

La cuestión en debate ha merecido respuesta jurisprudencial por parte de este Tribunal Supremo en sentencias de 18 de noviembre de 2009 y 19 de julio de 2010 . Decíamos en aquella lo siguiente:

" Procede ahora pronunciarnos sobre el criterio que sienta la Audiencia Nacional, y que como hemos anticipado declara que la totalidad de las indemnizaciones por despido satisfechas a técnicos y jugadores deben estar sujetas al IRPF (aunque ordena respetar lo acordado por la Inspección). Considera, en efecto, que la cuestión suscitada quedó zanjada por la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de



1995 , que se centró en determinar el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por cese anticipado de la relación laboral especial de alta dirección, al establecer que del análisis del art. 11 del RD 1382/1985 , regulador del régimen especial del personal de alta dirección, se desprendía la inexistencia de límites indemnizatorios mínimos o máximos al fijar simplemente indemnizaciones a falta de pacto o en defecto del mismo, por lo que las indemnizaciones que por el cese de este personal se percibieran debían permanecer sujetos al IRPF.

Entiende la Audiencia Nacional que dada la similitud o analogía existente en lo atañe a la materia extintiva entre el personal de alta dirección y el deportista profesional debe tener validez la citada doctrina del Tribunal Supremo en el caso que nos ocupa, porque tampoco en el art. 15.1 del RD 1006/1985 existe límite máximo ni mínimo establecido con carácter obligatorio.

No podemos compartir este criterio.

En el art. 15.1 referido se 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, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio. Para su fijación se ponderarán las circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato".

La primera cuestión a dilucidar, a la hora de interpretar el art. 15.1 , radica 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.

El segundo tema controvertido versa sobre si el legislador fijó límite máximo.

Pues bien, si nos atenemos al precedente que supuso el RD 318/1981, se observa que su art. 10.1 estableció que la indemnización por despido improcedente comprendería un mínimo de dos mensualidades por año de servicio, sin que en ningún caso la cuantía total pudiera superar la suma de las retribuciones fijadas a percibir por el trabajador hasta la conclusión del contrato.



El mismo mínimo legal pasa luego al RD 1006/85, pero omite cualquier referencia al máximo, al confiar al juez, si no existe pacto, la fijación de la indemnización ponderando las circunstancias concurrentes, por lo que no tiene que coincidir con la retribución a que tendría derecho el deportista en el caso de que no hubiera mediado despido, pues esto no lo estableció la norma.

Por otra parte, 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 solo 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 Real Decreto 1006/85 , 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 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.

Por lo expuesto, procede desestimar el motivo y confirmar el criterio de la Inspección".

En definitiva, sin necesidad de atender la totalidad de las alegaciones realizadas por la parte recurrente en defensa de su pretensión, ha convenirse que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, conforme a lo dispuesto tanto en el artículo 9.Uno, letra d), de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998 , como en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, para el ejercicio 1999 , resultando así exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto.

SÉPTIMO.- Los dos siguientes motivos de casación tienen como protagonista al jugador de baloncesto Demetrio , en cuanto si debe o no considerarse no residente en España en el ejercicio 1998. La recurrente muestra por un lado su opinión contraria al parecer mantenido por la Administración Tributaria, para la cual, si bien el citado jugador no permaneció en España en el ejercicio de 1998 más de 183 días, si mantiene en este país sus intereses económicos, por lo que debió ser considerado como residente y aplicarle el régimen tributario correspondiente a efectos de la retención practicada por el Club. Como se indicó, para la recurrente se infringe los artículos 114 de la Ley 230/1963 de 28 diciembre, General Tributaria , actualmente artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria , y artículo 1214 del Código Civil en relación con el principio de la carga de la prueba, y el artículo 24 de la Constitución Española, en tanto que la Sala de instancia realiza una valoración arbitraria de la practicada por la parte recurrente. El siguiente motivo ha de entenderse que se articula con carácter subsidiario al anterior, puesto que de admitirse la corrección de la actuación del Club respecto de las retenciones practicadas al referido jugador, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Obligación Real, carecería de objeto este motivo, considerando la recurrente que de no estimarse el anterior motivo debió regularizarse las retenciones efectuadas por tal concepto, sin que sea procedente la solución judicial recogida en la sentencia de instancia de dejar imprejujada la cuestión remitiéndose a la solicitud de devolución por el procedimiento correspondiente, lo que vulnera el artículo 12 de la Ley 18/1991, del 6 julio, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Física; los artículos 4 y 25 de Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Australia, así como los artículos 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y 1214 de Código Civil, en relación con el artículo 98



de la Ley 18/1991, de 6 junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente en el ejercicio 1998 el cual establece la obligación de practicar las retenciones, asimismo, el artículo 82 de la Ley 40/1998, de 9 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente en el ejercicio 1999, y el artículo 81. 3. b) del Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 febrero. También considera infringido el artículo 9. 3 de la Constitución Española que recoge el principio de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos por producirse un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. También el artículo 2, apartados b) y d) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 abril, que delimita la función de la Inspección a la hora de practicar las liquidaciones tributarias. Y por último, el artículo 10. 2.b) del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Recoge la sentencia los presupuestos fácticos de los que partió la Administración, se pone de manifiesto que el contrato suscrito por el jugador con el Club es de fecha 11 de agosto de 1997, abarcando el período 1997/1998, estableciéndose una cuantía a percibir por el jugador de 350.000 dólares, que deben ser abonados en diez mensualidades de 35.000 dólares, cada una, desde el 28 de agosto de 1997 al 28 de mayo de 1998. Para el Club, dado que el jugador no permaneció en España en el ejercicio 1998 más de 183 días, debía considerarse como no residente, sin que exista prueba alguna, al menos la Administración no lo ha acreditado, que sea en España donde el jugador mantiene su núcleo de intereses, mas cuando se acreditó que en el ejercicio 1998 mantuvo otra relación laboral con un equipo australiano.

La sentencia parte de la normativa a aplicar, artículos 11, Uno y 12, Uno de la Ley 18/1991, de 6 de junio, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"Son sujetos pasivos del Impuesto:

- a) Por obligación personal las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español,
- b) Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español".

Artículo 12, Uno que "Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español; b) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos".



Nadie discute, haciéndose eco la sentencia al efecto que *"el factor determinante y diferenciador de las modalidades personal y real de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es esencialmente la residencia habitual"*.

Tampoco fue objeto de disputa que el jugador el 27 de mayo de 1998 -el contrato con el Club finalizaba el 28 de mayo de 1998- salió para Australia, país cuya nacionalidad posee, al igual que la inglesa, al haber terminado su relación con el Club. Por ello, ha de rechazarse el primer supuesto contemplado en el apartado primero, del artº 12.Uno, Ley 18/1991, del artículo anteriormente transcrito, puesto que en el año 1998, no llegó a permanecer en España 183 días.

Centrándose la Sala en analizar si concurre el criterio contenido en el artículo 12, Uno, b, referido al "centro de intereses económicos", a efectos de determinar si una persona es o no residente en nuestro país.

Pronunciándose la sentencia en los siguientes términos: *Pues bien, ese "centro de intereses económicos", se sitúa, a juicio de la Sala, claramente en España a partir de la firma del referido contrato, argumentación que implica la permanencia en nuestro país durante el tiempo en que el citado jugador desarrolla su actividad.*

Así se recoge en el Acuerdo de liquidación, en el que se refieren las cláusulas Novena -el jugador se compromete a tramitar el correspondiente permiso de trabajo y residencia-, Octava -durante la vigencia del contrato se obliga a que no se realicen negociaciones con otros Clubes- y Sexta -se efectúa la cesión del derecho a la explotación de la imagen del jugador- de las que se desprende su vinculación laboral con el Club y por ende, su permanencia en territorio español, siendo éste el lugar en que se originaron las rentas procedentes del ejercicio de su actividad profesional.

A parte de lo expuesto, el jugador tiene su vivienda habitual en España (c/ DIRECCION000 nº NUM000, Escalera NUM001, piso NUM002 NUM003).

A esa vivienda permanente se refiere el artículo 4, del Convenio de fecha 24 de marzo de 1992, suscrito entre el reino de España y Australia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta (BOE de 29 de diciembre de 1992), cuando al regular la residencia establece en su artículo 4: "3º. Cuando en virtud de las disposiciones precedentes de este artículo una persona física sea residente en ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) La persona será considerada residente únicamente del Estado contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición".



Por otra parte, establecido que el centro de intereses económicos, por mor del referido contrato y del hecho de su vivienda permanente a su disposición, se situaba en España, era la entidad recurrente a quien le correspondía, conforme a las reglas de la carga de la prueba, artículo 114 de la LGT y 217 de la Ley 1/00 , aportar al proceso las pruebas pertinentes para acreditar su residencia en otro país, pues la Administración española ya había sustentado su pretensión, basada en que el centro de sus intereses económicos estaba en España.

Del propio Convenio de doble imposición antes referido, en su artículo 4 , se deduce que dicha prueba, a través de los certificados oportunos emitidos por las correspondientes autoridades, corresponde al sujeto pasivo.

En definitiva, la acreditación de otras relaciones personales o económicas que el jugador pudiera tener en otros países le correspondía al Club recurrente, sin que a estos efectos baste la mera nacionalidad del jugador.

Por ello, ha de confirmarse la regularización efectuada en este caso por la Administración".

Llegada a la expresada conclusión, en cuanto a los ingresos que el Club realizó por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Obligación real, relativos a los pagos regularizados, la sentencia no estima la pretensión actora sobre la base siguiente: " *Sin embargo, tampoco dicho motivo de impugnación puede ser admitido, partiendo, como ha declarado reiteradamente esta Sala, de la autonomía de la deuda tributaria derivada de la obligación de retener, doctrina reiterada por esta Sala en reiteradas sentencias, algunas de las cuales son objeto de expresa mención en el Acuerdo de liquidación.*

Esta autonomía de la obligación de retener implica que los diferentes conceptos susceptibles de retención se configuren como supuestos distintos de otras obligaciones tributarias, como los ingresos a cuenta del jugador, con sus propios modelos y plazos de declaraciones, partiendo siempre de que el titular de las retenciones excesivas o indebidamente practicadas no es el retenedor sino el perceptor de las rentas sometidas a retención o de forma excesiva.

Y todo ello al margen de que el obligado tributario, como reconoce el Acuerdo de liquidación, pueda solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado (RD 1163/1990 o en la normativa específica para las devoluciones de retenciones a no Residentes).

Criterio, este último, manifestado por la sentencia, que niega el ajuste por tratarse de dos conceptos impositivos distintos, afirmando, no obstante, que el Club tiene derecho a la devolución de las cuotas



ingresadas por el concepto de Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, Obligación Real, mediante el inicio a instancia de parte del correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que no puede compartirse ya que la Inspección tenía obligación de reconocer de oficio el derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, si al final de las actuaciones así resultaba del expediente, ante lo que disponía el art. 53.2 del Reglamento General de la Inspección de Tributos , lo que concuerda con lo que establecían los artículos 4 y 10 del Real Decreto 1163/1990 .

Sobre la cuestión de fondo que nos ocupa, en definitiva, lo que se cuestiona es la de la modalidad de sujeción al Impuesto del jugador durante el ejercicio 1998, si por obligación real, como sostiene el Club, lo que le hizo cumplir con las obligaciones formales y materiales derivadas de esta consideración, o por obligación personal, como sostuvo la Administración y es ratificado por la sentencia de instancia. El criterio que emplea la ley para aplicar una u otra modalidad de sujeción es el de la *"residencia habitual en territorio español"* . Y conforme a los términos de la ley, "se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca por más de 183 días, durante un año natural, en territorio español", lo que ha quedado descartado y no fue objeto de discusión entre las partes, y "b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos". Estamos ante un concepto que es configurado por la ley a los efectos fiscales que interesa, por el que rige criterios propios y exclusivos no extensibles a otros ámbitos, y que en base precisamente al ámbito que le sirve de referencia y la función llamada a cumplir debemos entender que se refiere la consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF, como en otras ocasiones se ha manifestado por este Tribunal, *"es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo"*.

Ya se ha dado noticia de las razones que empujaron a la Sala de instancia a considerar que el *"centro de intereses económico"* estaba en España, por lo que *"era la entidad recurrente a quien correspondía , conforme a las reglas de la carga de la prueba, artículo 114 de la LGT y 217 de la Ley 1/00 , aportar al proceso las pruebas pertinentes para acreditar su residencia en otro país, pues la Administración española ya había sustentado su pretensión, basada en que el centro de sus intereses económicos estaba en España"*, y con cita del CDI con Australia deriva la Sala de instancia que la prueba, certificados de las autoridades competentes, corresponde al sujeto pasivo. A nuestro entender no es correcta la aplicación que realiza la Sala del expresado artículo 114 , en primer lugar porque contiene la sentencia una pura



petición de principio, puesto que parte de que "la Administración española ya había sustentado su pretensión, basada en que el centro de sus intereses económicos estaba en España", cuando es precisamente ese hecho, que en definitiva determina la residencia habitual, el que debe ser objeto de prueba por parte de la Administración; en segundo, por no considerar la situación jurídica que ocupa el Club en la concreta relación tributaria que nos ocupa, en tanto que es sujeto pasivo retenedor, no contribuyente, y como tal debe serle exigida la carga de la prueba, esto es, es el obligado a retener, no el obligado a asumir la carga tributaria derivada del hecho imponible; y es evidente que tanto el artículo 12 de la Ley 18/1991, como el CDI con Australia, que aplica la sentencia de instancia, artº 4, cuando se refieren al sujeto pasivo se está refiriendo en exclusividad al contribuyente, no a otro.

El hecho determinante es el de la "residencia habitual" del jugador Demetrio, que en 27 de mayo de 1998 se desvinculó del Club y viajó a Australia, exigiendo el concepto legal la acreditación de este presupuesto fáctico. El juego de las reglas de la carga de la prueba no puede desvincularse de la concreta relación tributaria y de las obligaciones que en la misma asumen las partes, no estamos en presencia de lo que podríamos denominar obligación tributaria principal, entre contribuyente sujeto a IRPF y la Administración Tributaria, sino ante el sujeto pasivo retenedor que asume una determinada obligación, de carácter formal y material, con la Administración Tributaria, en función de la concreta obligación tributaria principal. Y es en este contexto en el que debe aplicarse el artº 114 de la LGT.

No es objeto de discusión que la obligación de retener a cuenta del I.R.P.F. constituye un deber fiscal de carácter autónomo, arts. 98 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y 42 y 43 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre; de suerte que el ingreso anticipado o la retención a cuenta debe separarse de la futura obligación tributaria que con el se relaciona, dado que la obligación de practicar la retención y realizar el correspondiente ingreso supone una obligación autónoma que genera verdaderas deudas tributarias de carácter instrumental que se extinguen por el ingreso anticipado, surgidas, asimismo, de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo y cuyo objeto es precisamente el ingreso anticipado. Por lo que como se ha dicho por este Tribunal en ocasiones precedentes, en consecuencia, puede concluirse que en los tributos en que se prevé la retención y el ingreso a cuenta o aquellos otros en que se regula el pago fraccionado, la prestación tributaria no se ingresa íntegramente a través del mecanismo ordinario de una obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible sino que constituyen unas obligaciones diferentes, surgidas de otros presupuestos de hecho cuyo objeto es el ingreso de determinadas cantidades de dinero.



En el caso que nos ocupa, el Club, obligado a retener, ha creído que ha practicado correctamente la retención por IRPF, Obligación Real, sin que conste que el sujeto pasivo contribuyente se opusiera a dicho parecer. En principio, es de prever que la discrepancia ha surgido más tarde, cuando la obligación principal debía estar ya liquidada por el sujeto pasivo contribuyente. No es el sujeto pasivo contribuyente quien discrepó de la retención que se le practicó en su consideración de no residente, sino que es la Administración Tributaria quien toma esa iniciativa, la que viene obligada a probar el hecho constitutivo de su pretensión, cual es la residencia habitual en España del jugador en el ejercicio de 1998. Por el contrario el Club, respecto de la residencia habitual del jugador en la temporada 1998, sólo tiene la constancia en el momento en el que nace su obligación de retener, de que el contrato que le une con dicho jugador finaliza al día 28 de mayo de 1998, los hechos, presupuestos de la residencia habitual, el lugar en el que debe mantener el centro de sus actividades económicas, excepto en lo que respecta al propio contrato y en cuanto futuro que traspasa el ámbito temporal de la relación contractual, escapan de las previsiones fácticas que le pudieran ser exigidas, son parámetros que no podían ser tomados en consideración por el retenedor. Desde esta perspectiva, incluso, pudiera vislumbrarse una conducta abusiva por parte de la Administración, que aún a pesar de la conformidad entre retenedor y contribuyente, a pesar del ingreso por parte del retenedor de las cantidades correspondientes a las retribuciones percibidas bajo la imputación de IRPF, Obligación Real, se desentiende de la suerte que ha corrido la obligación principal, y ningún esfuerzo realiza a los efectos de investigar la residencia habitual del jugador, que consta que se fue de España tras el contrato con el Club y que fichó en esa temporada por un equipo australiano, cuando además las obligaciones que tanto la normativa española, como el CDI con Australia, regulan a estos efectos la situación del sujeto pasivo contribuyente y establece obligaciones a los efectos de determinar la residencia habitual que reparte entre este sujeto pasivo contribuyente y la Administración Tributaria; al punto que obvia una posible doble imposición, cuando la Administración pudo y debió probar la concreta situación tributaria del jugador en el ejercicio de 1998, pues dispone de medios para ello, más cuando cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), su permanencia sólo es posible cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza, por lo que siendo presupuesto necesario para determinar la obligación del retenedor, el que el jugador viniese sujeto a la obligación real o a la obligación personal, y en definitiva dado que la obligación de retener, accesoria, quedaba delimitada en función de la obligación principal, y viniendo obligada la Administración a su determinación en base al domicilio habitual del jugador, no parece lógico que se desentienda absolutamente de esta, pues como



decimos disponía de los medios adecuados a dicho fin, más si el sujeto pasivo contribuyente cumplió con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada. Problema que se resolvería si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF. Como se ha dicho en otras ocasiones por esta Sala, " *Es cierto que puede darse la circunstancia de que no se haya extinguido la obligación principal. Tal ocurre en el caso de falta de presentación de declaración en el Impuesto por el contribuyente a quien no se retuvo, en el de omisión en ella del ingreso correspondiente e incluso en el de elevación al íntegro, al margen de que proceda o no. Sin embargo, no es menos cierto que la Administración, que es la que cuenta con las declaraciones formuladas por el Impuesto y con medios suficientes para ello, pudo comprobar, y probar en el expediente administrativo o en el proceso, que no se había producido la extinción de la obligación del sujeto pasivo y que en consecuencia, la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación. Y sin embargo, no desplegó ninguna actividad en ese sentido (...)*Por todo ello, está más que justificado que en aplicación del principio de unidad de doctrina respecto de la sentencia de esta Sala de 5 de marzo de 2008 , antes indicada, que se ha decantado por la subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal, se proceda a la estimación del recurso de casación interpuesto", y continuábamos diciendo que " *Ahora bien, sin perjuicio de que ahora se siga el criterio que se ha marcado últimamente en la Sentencia de 5 de marzo de 2008 , la defensa de la obligación de retener como autónoma no puede justificar que una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales (artículo 103.1 CE), ante una regulación del sistema de retenciones, que resulta imperfecta, se limite a la exigencia del cumplimiento del deber del retenedor y siendo la única poseedora de todos los datos, permanezca inactiva ante situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, dando lugar por vía de los hechos a la legitimación de las mismas y con ello a un manifiesto enriquecimiento injusto*". En definitiva, se debe discrepar de la sentencia recurrida, y conforme al artº 114 de la LGT , la carga de la prueba correspondía a la Administración Tributaria, que como se ha indicado se desentiende absolutamente de probar la residencia habitual del jugador, sin que además podamos estar conforme con el parecer de la sentencia cuando invoca la aplicación del artº 4 del CDI con Australia, puesto que al sujeto pasivo que se refiere es al contribuyente, no al retenedor, y porque en definitiva, ningún esfuerzo se ha realizado por la propia Administración Tributaria para determinar una posible residencia del jugador en Australia a los efectos de aplicar un Convenio que lo que trata de evitar es la doble imposición y que establece como criterio determinante de la potestad tributaria entre los dos países firmantes, en lo que a las personas físicas se refiere, el de la residencia; pero es que incluso desde la postura doctrinal de la autonomía de la



obligación de retener, identificado el contribuyente, no hubiera supuesto un esfuerzo excesivo incorporar al expediente inspector la información acerca de la situación tributaria del jugador cuando como sucede en este caso se trata de retenciones exigidas 'ex post' al mecanismo normal de gestión tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin embargo, nada se hizo en este aspecto, limitándose la Administración, una vez más, a la mera exigencia de la obligación de retención y a mantener una nueva actitud pasiva con los efectos antes indicados.

Lo cual nos ha de llevar a estimar este motivos del recurso sin necesidad de entrar a dilucidar el resto de las alegaciones opuestas.

OCTAVO.- Los cuatro últimos motivos de casación formulados por la recurrente guardan entre sí una estrechísima relación, de suerte que son subsidiarios o complementarios del formulado el primero, que aconseja un tratamiento conjunto.

Considera la parte recurrente que se ha producido la denominada incongruencia omisiva, al no resolver la Sala la pretensión sometida a su conocimiento, de suerte que resuelve la controversia sin atender a los presupuestos fácticos probados limitándose a reiterar los criterios seguidos por la Administración. La cuestión objeto de controversia se centró a la obligación del Club de efectuar el ingreso a cuenta del 15% sobre las rentas abonadas a sociedades no residentes por la obtención de derechos de imagen en aquellos supuestos en que cuando se paga la renta el jugador o deportista no es residente en España o, lo que es lo mismo, no es contribuyente del IRPF, y/o no existe relación laboral entre el jugador y el Club. Consideraba la parte recurrente que conforme a la normativa aplicable se deducía que la práctica del ingreso a cuenta no procede cuando se da cualquiera de las dos circunstancias siguientes: 1. Cuando la persona física no es contribuyente por el IRPF. 2. Cuando la persona física no mantenga una relación laboral con la entidad que satisface una contraprestación en concepto de utilización de sus derechos de imagen. En dicha línea solicitó el recibimiento a prueba a efecto de acreditar la residencia o no residencia de jugadores y técnico en España en el ejercicio de 1999, aportándose la documentación correspondiente. A pesar de ello la Audiencia Nacional resuelve la disputa sin contestar a ninguna de las dos cuestiones planteadas, esto es si los deportista eran o no residentes en España, dado que de no ser residentes cuando se produce el pago, no es exigible el ingreso a cuenta. Añade, como en el motivo anterior, también al amparo del artº 88.1.c) de la LJ , y con carácter subsidiario a dicho motivo, que de entenderse que la sentencia de instancia ha desestimado tácitamente la cuestión de fondo planteada, existe un defecto de motivación, en tanto que se ignora si la razón de desestimar lo fue por no haber quedado acreditada la residencia de los jugadores y técnico, o bien porque resulta indiferente, a los



efectos del ingreso a cuenta del 15%, que el deportista sea o no residente en España, y, por consiguiente, contribuyente por IRPF; dada la falta de razonamiento al respecto la recurrente afirma ignorar absolutamente cuáles han sido los argumentos por los que la Audiencia Nacional ha desestimado sus pretensiones.

A los anteriores motivos incorpora, con carácter complementario, y al abrigo del artº 88.1.d) de la LJ , la vulneración del principio de la tutela judicial efectiva del artº 24 de la CE , al no valorarse las pruebas aportadas; la tesis de la parte recurrente, como quedó expuesto, es que no procedía exigir el ingreso a cuenta del 15% cuando al pagar la renta a la sociedad no residente, el deportista ya no es residente en España, no siendo pues contribuyente por IRPF, y por tanto no cumpliéndose un requisito que literalmente exige la norma reguladora del régimen de imputación analizado; sin embargo la sentencia llega a una solución distinta, desconociéndose las razones de la misma, como quedó expuesto en el motivo anterior, pero si se entendiese que la razón para desestimar es que la no residencia no ha sido debidamente justificada con los medios probatorios practicados en la instancia, la valoración que el Tribunal de instancia ha realizado sobre la prueba ha sido arbitraria, al punto de hacerla irrazonable o ilógica.

Con carácter subsidiario a los anteriores, articula el último motivo casacional al amparo del artº 88.1.d) de la LJ , al considerar la recurrente que la sentencia de instancia vulnera los arts. 2. tres de la Ley 13/1996, aplicable al ejercicio de 1998, y 76 de la Ley 40/1998, aplicable al ejercicio de 1999, en relación con los arts. 14 y 31.1 de la CE y 3 del Código Civil. Las cuestiones planteadas se centran en si debe regir el criterio del devengo o caja para el cálculo del ingreso a cuenta, y si dicho ingreso puede exigirse aún cuando ya no exista relación laboral entre el deportista y el Club, respondiendo las rentas abonadas a las sociedades no residentes al concepto de indemnización por rescisión de contrato. Considera el Club recurrente que el criterio de distinguir entre el nacimiento de la obligación de ingresar (determinado en función de la relación de las rentas devengadas por la cesión del derecho de imagen con las rentas satisfechas de la relación laboral) y el cumplimiento de esta obligación (determinado en función de las rentas satisfechas al cesionario) no encuentra apoyo en ninguna disposición normativa; sin que, además, no se haya considerado a la hora de la regularización aquellos supuestos en que en los jugadores y técnicos no concurrían los presupuestos objetivos para la imputación de rentas y que son exigidos expresamente para que se practique el ingreso a cuenta. Obviando la Audiencia Nacional la argumentación realizada y limitándose a confirmar el criterio de la Administración, sin analizar la normativa de aplicación, que en definitiva exige la concurrencia de las tres circunstancias que exige el artº 76.1 de la Ley 40/1998 , entre las que se encuentran que la persona física sea contribuyente por el



IRPF, y que preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral. Debiendo ponerse en conexión las rentas satisfechas en el mismo período impositivo, por una parte, al jugador en contraprestación por su relación laboral y, por otra, a la sociedad no residente por la cesión del derecho a la explotación para la utilización de la imagen de la persona física para saber si procede la imputación y existe obligación de practicar el referido ingreso a cuenta; puesto que tal y como exige el apartado 1, el ingreso a cuenta sólo procede si, entre otras circunstancias, la persona física es contribuyente por el IRPF; no siendo así, no existe obligación de realizar el ingreso a cuenta por el empleador, pero persistirá la obligación de la persona física de realizar la imputación de las rentas.

Respecto de los tres primeros motivos, los dos primeros al amparo del artº 88.1.c) y el tercero al amparo del artº 88.1.d) de la LJ, pueden sinópticamente delimitarse como incongruencia omisiva, consistente en no resolver sobre la obligación del Club de efectuar el ingreso a cuenta del 15% sobre las rentas abonadas a sociedades no residentes por la obtención de derechos de imagen cuando se paga la renta en el momento en que el jugador o deportista no es residente en España o, lo que es lo mismo, no es contribuyente del IRPF, y/o no existe relación laboral entre el jugador y el Club, falta de motivación, en el caso de que se entendiera resuelta tácitamente la cuestión, pues se desconoce si la razón de la desestimación fue la falta de prueba de la no residencia o lo intrascendente de este extremo, y valoración arbitraria de la prueba practicada. Planteamiento que hace que se antoje necesario definir con carácter general lo que se entiende por incongruencia omisiva y por falta de motivación en la sentencia.

Por lo que hace referencia a la incongruencia omisiva, y a la vista de cómo se formula en el recurso de casación, recordar que la misma se produce *"cuando, por dejar imprejuzgada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción provocando una denegación de justicia"*, lo cual requiere la comprobación de que *"existe un desajuste externo entre el fallo judicial y las pretensiones de las partes"*, debiendo, no obstante, tenerse en cuenta *"que no toda falta de respuesta a las cuestiones planteadas por las partes produce una vulneración del derecho a la tutela efectiva"* pues resulta *"preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar, primero, si la cuestión fue suscitada realmente en el momento oportuno ... y, segundo, si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del derecho reconocido en el art. 24.1 CE o si, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias de la tutela judicial efectiva"*. Ha de añadirse que *"la incongruencia omisiva es un quebrantamiento de forma que sólo determina vulneración del art. 24.1 CE si provoca la indefensión de alguno de los justiciables"* (extractado de la STC 8/2004, de 9 de



febrero). Por otra parte ha declarado que cuando la sentencia guarda silencio o no se pronuncia sobre alguna de las pretensiones de las partes dejando imprejuzgada o sin respuesta la cuestión planteada a la consideración del órgano judicial, aún pudiendo estar motivada incurre en el vicio de la incongruencia omisiva, denegadora de la justicia solicitada que lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, y que no toda ausencia de pronunciamiento expreso a las cuestiones planteadas por las partes produce una vulneración del derecho a la tutela judicial, pudiendo admitirse excepcionalmente su desestimación tácita siempre que del conjunto de los razonamientos incluidos en la resolución y de las circunstancias concurrentes en el caso pueda inferirse razonablemente que el órgano judicial tuvo en cuenta la pretensión y examinándola tomó la decisión de desestimarla omitiendo sólo el pronunciamiento expreso pero no la decisión desestimatoria (entre otras muchas, las sentencias 86/00, de 27 de marzo y 311/2005, de 12 de diciembre). Constatamos que no es necesaria una correlación literal entre el desarrollo argumentativo de los escritos de demanda y de contestación y el de los fundamentos jurídicos de la sentencia.

Haciéndonos eco de lo dicho por el Tribunal Constitucional en su sentencia 6/2002, de 14 de enero , *"la obligación de motivar las Sentencias no es sólo una obligación impuesta a los órganos judiciales por el art. 120.3 CE , sino también, y principalmente, un derecho de los intervinientes en el proceso que forma parte del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva proclamado por el art. 24.1 CE , que únicamente se satisface si la resolución judicial, de modo explícito o implícito, contiene los elementos de juicio suficientes para que el destinatario y, eventualmente, los órganos encargados de revisar sus decisiones puedan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión"*; a ello, sin embargo, añadiremos, con la STC 301/2000 de 13 de noviembre , que *"el deber de motivación de las resoluciones judiciales no autoriza a exigir un razonamiento jurídico exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengán apoyadas en razones que permitan conocer cuáles hayan sido los criterios jurídicos fundadores de la decisión, es decir, la "ratio decidendi" que ha determinado aquélla"*. En la vigente LEC 1/2000 encontramos el art. 218 relativo a la exhaustividad y congruencia de las sentencias así como la necesaria motivación. Tras sentar la necesidad de claridad, precisión y congruencia recoge que deben expresar los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas, así como a la aplicación e interpretación del derecho. Se contempla la consideración individual y en conjunto de los distintos elementos fácticos del pleito ajustándolos siempre a las reglas de la lógica y de la razón. El Tribunal Constitucional ha dicho en ocasiones, valga por todas la STC 36/2006, de 13 de febrero , que el derecho a



la motivación de las resoluciones judiciales no impone "una determinada extensión de la motivación jurídica, ni un razonamiento explícito, exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión sobre la que se pronuncia la decisión judicial". Reputa suficiente que "las resoluciones judiciales vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuales han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, o, lo que es lo mismo, su ratio decidendi" (STC 75/2007, de 16 de abril , FJ4). Pues "la Constitución no garantiza el derecho a que todas y cada una de las pruebas aportadas por las partes del litigio hayan de ser objeto de un análisis explícito y diferenciado por parte de los Jueces y Tribunales a los que, ciertamente, la Constitución no veda ni podría vedar la apreciación conjunta de las pruebas aportadas" (ATC 307/1985 de 8 de mayo). Al caber, incluso, una motivación breve y sintética (STC 75/2007, de 16 de abril , FJ 4) se ha reputado como constitucionalmente aceptable, desde las exigencias de la motivación del art. 24.1. CE , la que tiene lugar por remisión (STC 171/2002, de 30 de septiembre , FJ 2). La motivación constituye una garantía esencial para el justiciable mediante la cual es posible comprobar que la decisión judicial es consecuencia de la aplicación razonada del ordenamiento jurídico y no el fruto de la arbitrariedad sin que se reconozca un pretendido derecho al acierto judicial en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales (STC 26/2009, de 26 de enero , FJ 2).

Se incurre en el vicio de incongruencia cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda (STS de 8 de julio 2008, rec. casación 6217/2005), en el presente caso sirve de pórtico a la sentencia de instancia para el desarrollo argumental que resuelve la polémica, la concreta cuestión planteada, " *En el siguiente se plantea la improcedencia de exigir al Club el 15% en concepto de ingreso a cuenta de las cantidades obtenidas por cesión de derechos de imagen por entidades no residentes*". El principio de congruencia no se vulnera por el hecho de que los Tribunales basen sus fallos en fundamentos jurídicos distintos de los aducidos por las partes (STS 17 de julio de 2003, rec. casación 7943/2000), en consecuencia el principio "iuris novit curia" faculta al órgano jurisdiccional a eludir los razonamientos jurídicos de las partes siempre que no altera la pretensión ni el objeto de discusión; la sentencia tras centrar la cuestión litigiosa, como hemos visto, hace una exhaustiva referencia de las alegaciones hechas por la parte actora en su demanda, incluidas las pruebas practicadas y la consideración de no residentes de deportistas y técnico, lo que le ocupa todo el Fundamento Jurídico Decimosexto. Siendo suficiente con que la sentencia se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas (STS 3 de noviembre de 2003, rec. casación 5581/2000), por lo que cabe, por ello, una respuesta global o genérica, en atención al supuesto preciso, sin atender a las alegaciones concretas no substanciales, con todo la sentencia de instancia es de una exhaustividad llamativa, como se dejó



constancia hace una completísima relación de las alegaciones de la parte actora, para a continuación transcribir literalmente los Fundamentos de la resolución combatida que abordan y resuelven la cuestión, que desde el punto y hora que no se le somete a crítica alguna, ha de entenderse que son aceptados por el Tribunal de instancia por su corrección jurídica, como expresamente se manifiesta en la propia sentencia, " *Como se ha expuesto, la recurrente sostiene la plena coincidencia del período en que ha de imputarse al trabajador la contraprestación a favor de la entidad que cede al Club el derecho a explotar su imagen, con el ejercicio en que nace la obligación de efectuar el ingreso a cuenta. En cambio, el Acuerdo de liquidación y el TEAC consideran que hay que estar al importe devengado durante el período impositivo correspondiente, y ello con independencia de la obligación de ingreso que se cuantificará, según los tipos de cambio, de la fecha en que se efectúe el pago.*

Debemos partir, en el supuesto de autos, de que la aplicación de la regla 85/15, depende, en suma, de que el importe de los rendimientos de trabajo obtenidos por la persona física será inferior al 85% resultante de la suma de esos rendimientos más el importe correspondiente a los rendimientos derivados del derecho de imagen.

Pues bien, a juicio de la Sala, debe confirmarse en este aspecto el criterio de la Administración que distingue, de una parte, entre el hecho del nacimiento de la obligación de ingreso y la determinación de la cuantía y exigibilidad del ingreso.

Partiendo de que el ingreso a cuenta está íntimamente relacionado con el importe de los rendimientos de trabajo obtenidos en cada período impositivo, es necesario acudir a las reglas generales que contiene el Impuesto para los casos de imputación de ingresos y gastos.

Así, el artículo 14 del Reglamento del Impuesto de 30 de diciembre de 1991 , aprobado por Real Decreto 1841/1991 (RCL 1991\3026) , que establece la regla general relativa a la imputación de ingresos y gastos, indicando que será ésta la del devengo.

"Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, los ingresos y los gastos que determinan la base del Impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes pagos y cobros". En idénticos términos, el artículo 14, 1, a, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre "los rendimientos de trabajo... se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor."

Así pues, la obligación del ingreso a cuenta se produce en relación a las cantidades devengadas en cada ejercicio, entendiéndose devengadas en el momento en que sean exigibles por su perceptor, de acuerdo



con las condiciones estipuladas en cada contrato o si los pagos se han efectuado antes del vencimiento de las condiciones establecidas en el mismo, en el momento de su pago.

Téngase en cuenta el artículo 2, apartado 2, de la Ley 13/1996 (RCL 1996\3182) , habla de rendimientos "obtenidos", así como de la "total contraprestación", lo que refuerza la tesis de que hay que estar al importe devengado durante el período impositivo correspondiente.

Una vez establecida temporalmente esa obligación, la cuantificación y fijación en el tiempo de ese ingreso a cuenta se hará como señala el apartado 9 del artículo 2, Tres, de la Ley 13/1996, como el apartado 9 , del artículo 76 de la Ley 40/98 , que ordena el ingreso a cuenta sobre la contraprestación satisfecha en metálico o en especie, si bien, hasta el 31 de diciembre de cada año no puede determinarse de forma definitiva dicha obligación, por ser ésta la fecha en que conociéndose el importe de las retribuciones de trabajo y del resto a tomar en cuenta para el cálculo del ingreso a cuenta, es cuando se puede efectuar la aplicación de la regla 85/15.

En resumen, el ingreso a cuenta se practica sobre las cantidades satisfechas y la regla 85/15, sobre las cantidades devengadas".

La tesis de la sentencia se manifiesta con nítida claridad, parte de la distinción entre el nacimiento de la obligación de ingreso a cuenta y la determinación de la cuantía y exigibilidad del ingreso, para lo que es necesario acudir a las reglas generales para los casos de imputación de ingresos y gastos. Siendo la regla general de imputación de ingresos y gastos la del devengo, la obligación de ingreso a cuenta nace en el momento en que las cantidades sean exigibles por el jugador o técnico, de acuerdo con las condiciones estipuladas en cada contrato o si se han pagado con anterioridad a su vencimiento de las condiciones establecidas, en el momento de su pago. Establecida temporalmente la obligación del ingreso a cuenta, su cuantificación y fijación se hará sobre la contraprestación satisfecha, pero como hasta el 31 de diciembre de cada año no puede determinarse de forma definitiva el importe de las retribuciones de trabajo y del resto a los efectos de la aplicación de la regla 85/15, será en dicho momento en el que debe calcularse y procederse al ingreso a cuenta.

Y entrando en el caso concreto, la sentencia de forma categórica rechaza la tesis de la parte actora de que las cantidades satisfechas se hicieron efectivas en un período en el que ya no prestaban servicios al Club los jugadores y el técnico, puesto que las cantidades se devengaron cuando existía la relación laboral. Para ir analizando caso por caso, cada uno de los jugadores y técnico.



En definitiva se responde de manera acabada a la pretensión actuada, y además de una forma suficientemente motivada. Cosa distinta, que nada tiene que ver con la denunciada incongruencia omisiva, ni con la falta de motivación, es que la parte recurrente no comparta los razonamientos de la sentencia de instancia. La discrepancia surge en cuanto que la parte recurrente considera que cuando el Club ha satisfechos las cantidades debidas a los jugadores y técnico por derecho de imagen a la sociedades no residentes que poseían tales derechos, los jugadores y el técnico ya no mantenían relación laboral con la entidad y no eran contribuyentes por IRPF, requisitos que se exigen normativamente, mientras que la sentencia de instancia considera que cuando surge la obligación del ingreso a cuenta, al momento del devengo, sí existía relación laboral y los jugadores y técnico sí eran contribuyentes por IRPF, sólo difiriéndose a 31 de diciembre de cada año, por exigirlo la estructura que normativamente se dispone para este tipo de ingreso a cuenta, la cuantificación y fijación de la cuantía a ingresar, en atención al cómputo total de las retribuciones directamente derivadas de la relación laboral y del resto como las pagadas por el Club a las sociedades no residentes por los derechos de imagen. La sentencia no se opone al criterio mantenido por la actora de que conforme a la normativa aplicable, apartado 2 del artº 2, tres de la Ley 13/1996, ejercicio de 1998 , y artº 76, 2 de la Ley 40 /1998, ejercicio de 1998 , de que sólo cabe exigir la obligación del ingreso a cuenta cuando la persona física sea contribuyente por IRPF y/o cuando la persona física mantenga la relación laboral con la entidad que satisface la contraprestación por la utilización de los derechos de imagen, sino que mientras que la parte actora pretende que dichas circunstancias deben concurrir al tiempo de su efectiva satisfacción, en cambio la sentencia de instancia considera que dichas circunstancias deben concurrir al momento del devengo que se produce en el momento en el que jugadores y técnico podían exigir la contraprestación, y tras analizar caso por caso concluye que dichas circunstancias sí concurrían en cada uno de los jugadores y técnico, añadiendo que las indemnizaciones pagadas por derecho de imagen al término de la relación laboral, deben tener el mismo tratamiento en cuanto derivadas de la concreta relación laboral. Lo cual, por demás, hace decaer la denuncia de falta de valoración de las pruebas o arbitrariedad en la valoración, cuando la sentencia se pronuncia claramente que lo determinante es la concurrencia de las circunstancias vista al momento del devengo y de la satisfacción efectiva de los derechos de imagen a las sociedades no residentes.

Este Tribunal hace suyo los razonamientos que acompañaron la decisión de la Audiencia Nacional al respecto. Poco más queda que añadir, baste recordar que con anterioridad a la reforma operada por Ley 13/1996 , nos pronunciábamos en el sentido de que " *En el caso que nos ocupa el derecho de explotación de la imagen de los jugadores está claramente vinculado a sus contratos laborales. La naturaleza de los*



rendimientos obtenidos por el jugador son "rendimientos de trabajo personal "en atención a la especial relación laboral que le une con el Club.

Uno de los conceptos retributivos salariales es el de los "derechos de explotación de Imagen". La norma básica la constituye el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, de Relación laboral especial de Deportistas Profesionales. En su art. 7 , referido a los "derechos y obligaciones de las partes" establece: "Tres.- En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del art. 1 del presente Real Decreto ." Por su parte, el art. 8 , "retribuciones", dispone: "Uno.- La retribución de los deportistas profesionales será la pactada en convenio colectivo o contrato individual. Dos.- Tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales. Quedan excluidas aquellas cantidades que con arreglo a la legislación laboral vigente no tengan carácter salarial."

Los conceptos legales se desarrollan a través de los respectivos Convenios Colectivos. En este sentido, el art. 24 del Convenio Colectivo para la Actividad de Fútbol Profesional, aprobado por Resolución de la Dirección General de Trabajo de fecha 12 de agosto de 1992, establece: "Conceptos salariales. Los conceptos salariales que constituyen la retribución de un Futbolista Profesional son: Prima de Contratación o Fichaje, Prima de Partido, Sueldo Mensual, Pagas Extraordinarias, Plus de Antigüedad y Derechos de Explotación de Imagen". El art. 32 del citado Convenio , referido al "Derecho de explotación de imagen", dispone: "Es la cantidad que percibe el Futbolista por la utilización de su imagen por el Club o Sociedad Anónima Deportiva con fines publicitarios. Siempre deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club o Sociedad Deportiva".

Una visión conjunta -laboral y tributaria-- del concepto salarial que nos ocupa, permite concluir que hay plena concordancia en atribuirle la consideración legal de salario en el ámbito laboral y de rendimiento del trabajo personal en el ámbito tributario a lo que es rendimiento del trabajo. Se producen así ciertas interconexiones en el terreno salarial entre el Derecho Tributario y el Derecho del Trabajo que dan coherencia al sistema jurídico en general.

A las liquidaciones practicadas, al estar referidas a los ejercicios 1991 a 1995, le son aplicables la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El art. 14.1 de la Ley 44/1978 y el art. 24.Uno de la Ley 18/1991 decían que "se consideran rendimientos del trabajo personal



todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales".

La calificación de las cantidades abonadas por el Club al jugador como rendimientos del trabajo personal no queda alterada por la circunstancia de que el Club instrumente el pago de parte de la cantidad pactada a través de una sociedad interpuesta entre el Club y el jugador, de forma que el jugador ceda los derechos de imagen a la sociedad y ésta, a su vez, los ceda al Club; pero lo cierto es que la cantidad que la sociedad perciba, en realidad la debía percibir directamente el jugador del Club al tratarse de un rendimiento que está incluido entre los conceptos salariales que constituyen la retribución del jugador por la prestación de sus servicios al Club en el marco de la relación laboral pactada por constituir un aspecto patrimonial del derecho de imagen afecto a la actividad profesional del jugador.

La tesis de la entidad recurrente es que las cantidades que se satisfacen al deportista han de ser objeto de retención e ingreso en el Tesoro por el concepto de rendimientos del trabajo personal en el IRPF. Pero el Club recurrente distingue estas cantidades satisfechas al deportista de las cantidades que se satisfacen a las sociedades que son titulares de los derechos para la explotación económica de la imagen del deportista, a las que será aplicable el régimen que corresponda a los pagos a sociedades.

Sin embargo, es lo cierto que el Ordenamiento tributario, cuando regula el tema de los rendimientos del trabajo personal, incluye dentro de los mismos todas las contraprestaciones o utilidades que se deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo. En consecuencia el contenido económico de los derechos de imagen del deportista no es separable del contrato laboral y, por tanto, forma parte de la remuneración de los servicios en que dicha relación se concreta.

Como decía el TEAC en la resolución impugnada en la instancia, a pesar de que es suficiente calificar los contratos como lo que realmente son con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, es evidente que en el caso de las retribuciones obtenidas por los futbolistas tanto el Club como las sociedades interpuestas crean una apariencia distinta y ajustan a ella su comportamiento tributario; por esa razón es preciso no solo interpretar la verdadera naturaleza de las relaciones jurídicas creadas, sino destruir esa apariencia poniendo de manifiesto sus fallos, todo ello en línea con el principio de que la posición del sujeto pasivo de la obligación tributaria no puede ser alterada por actos o convenios de los particulares.



De las consideraciones que anteceden se desprende, al enjuiciar la calificación fiscal de los pagos realizados por el Valencia Club de Fútbol a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los jugadores y técnicos, que hay que confirmar la tesis de la sentencia de la Sala de instancia y de las resoluciones dictadas en la vía económica administrativa, que, a la vista de la documentación obrante en el expediente, entendieron que la contraprestación satisfecha por el Club a la sociedad cesionaria responde al pago, en una gran parte, de la participación del jugador o del técnico en los resultados de la explotación de los derechos de imagen realizada por dicho Club. Es decir, con estos derechos de explotación de la imagen se pretende hacer partícipe al deportista de los beneficios que obtenga el Club por la explotación publicitaria de la imagen de técnico y de sus jugadores.

Es práctica habitual, dentro del mundo del fútbol profesional, que en los contratos laborales realizados entre el Club y el jugador se establezcan las obligaciones que en relación a la promoción y rentabilización de su nombre, imagen o representatividad deberá realizar el jugador. También en los contratos celebrados entre el Club y las sociedades cesionarias se produce con habitualidad dicha promoción. Si con dichos contratos el jugador, al ser contratado por el Club, compromete ese derecho de imagen y si la explotación de los derechos de imagen es un todo difícilmente diferenciable, a pesar de la "cesión" de los derechos de imagen por parte de los deportistas a una sociedad resulta evidente que la contraprestación satisfecha por el Club a la sociedad cesionaria responde al pago de la participación del deportista en los resultados de la explotación de la imagen realizada por dicho Club, participación que debe ser encuadrada, entre las retribuciones percibidas por el deportista, dentro de la categoría de rentas del trabajo personal reconocida en la normativa del IRPF, de que hemos hecho mención, en atención a las circunstancias de carácter personal que concurren en el desempeño del mismo.

...Con todo ello se confirma la conclusión obtenida acerca de la verdadera naturaleza laboral y tributaria de las cantidades abonadas por el Club a las sociedades interpuestas pues, con independencia de la forma de pago que se instrumente, se trata, a la postre, de una remuneración del trabajo personal prestado por los técnicos o deportistas al Club que busca como finalidad evitar las consecuencias legales que ello comporta, tales como pagar retribuciones sin sometimiento al IRPF, sin cotizar a la Seguridad y sin retenciones. Debió, pues, el Valencia Club de Fútbol considerar los pagos realizados a las sociedades interpuestas en concepto de "cesión de los derechos de imagen" como renta sometida al IRPF y, en base al art. 98 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y del art. 147 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se probó el Reglamento del IRPF, haber efectuado las retenciones a cuenta correspondientes".



Doctrina la anterior que resulta plenamente aplicable al supuesto que nos ocupa, sobre la verdadera naturaleza laboral y tributaria de las cantidades por derecho de imagen que el Club satisface a las sociedades no residentes. No puede obviarse, por demás, que el ingreso a cuenta, en tanto obligación accesoria a otra principal, goza de la misma naturaleza estructural básica, y como ha recordado el Tribunal Constitucional en relación con este Impuesto, *"el IRPF es un tributo que grava la totalidad de la renta -los rendimientos netos y los incrementos de patrimonio (art. 2 LIRPF)- obtenida por las personas físicas durante el período de imposición, que coincide con el año natural (art. 93 LIRPF), cuyo devengo, esto es, el momento en que la Ley considera que se ha realizado el hecho imponible, se produce el 31 de diciembre "*; de manera que el Impuesto grava un *" hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año"* (STC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 12); el elemento definidor es el devengo, lo cual viene a confirmar la tesis mantenida por la sentencia de instancia, en tanto que las contraprestaciones satisfechas por el Club a las entidades no residentes por los derechos de imagen responden y traen su causa de la relación laboral que une a Club y jugadores y técnico, que se devengan al momento en que son exigibles por técnico y jugadores, contribuyentes de IRPF en ese momento, y que necesariamente coinciden con la contraprestación pactada a la que tienen derecho que incluye retribuciones salariales y, también, derecho de imagen que se satisfacen a la sociedad no residente, y que por mor de la propia estructura del impuesto y por la normativa aplicable su cuantificación y fijación no puede establecerse sino hasta el 31 de diciembre de cada año. Otra interpretación, por demás, llevaría al absurdo de permitir el fraude y la elusión fiscal, puesto que de exigirse la existencia de relación laboral y la circunstancia de ser contribuyente la persona física, no al tiempo del devengo, sino del pago efectivo de las cantidades debidas por derecho de imagen, bastaría diferir el pago a un momento posterior al cese de la relación laboral o cuando la persona física no fuera contribuyente, no residente, para hacer inútil e ineficaz la regulación contenida en la normativa citada.

NOVENO.- De conformidad con el artículo 139 de la LJ , al estimar parcialmente el recurso, no procede hacer pronunciamiento condenatorio sobre las costas.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Primero.- Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso de casación, contra la sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, de 26 de abril de 2007 , la que casamos y anulamos respecto de



las liquidaciones por retenciones y otros ingresos a cuenta de los períodos a los que se extendió el presente recurso de casación por haberse declarado admisible por auto de 13 de mayo de 2010 , sólo en cuanto a considerar sujeta, a efectos de retenciones, en su totalidad las indemnizaciones por despido improcedente percibidas por los deportistas profesionales y por considerar residente en España al jugador de baloncesto D. Demetrio .

Segundo.- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo deducido contra la resolución del TEAC de 20 de noviembre de 2003, y los actos de los que trae causa, en relación con el IRPF, retenciones y pagos a cuenta, liquidaciones correspondientes a los períodos 3/1998, 6/1998, 7/1998, 8/1998, 9/1998, 12/1998, 1/1999, 2/1999, 3/1999, 5/1999, 6/1999, 7/1999, 8/1999, 9/1999, 10/1999 y 12/1999, las que anulamos en exclusividad en cuanto abarcaron la totalidad de las indemnizaciones recibidas por los deportistas por despido improcedente, declarando exenta la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 , conforme a lo dispuesto tanto en el artículo 9.Uno, letra d), de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998 , como en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, para el ejercicio 1999 , resultando así exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto, y en cuanto consideraron residente en España al jugador de baloncesto D. Demetrio , confirmándola en el resto de pronunciamientos.

Tercero.- Sin imposición de las costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres

PUBLICACIÓN.-

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.