

## Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 347/2016 de 12 Jul. 2016, Rec. 623/2013

Ponente: Fernández-Lomana García, Manuel.

LA LEY 110591/2016

### Casuismo relevante

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

*La Audiencia Nacional estima en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que anula en parte sobre la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 2001.*

**A Favor: OBLIGADO TRIBUTARIO.**

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

### SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000623 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05560/2013

Demandante: COFISER S.L.

Procurador: DOÑA MARIA ISABEL SOBERON GARCIA DE ENTERRIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente IImo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

### SENTENCIA Nº:

IImo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

IImos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a doce de julio de dos mil dieciséis.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 623/2013 seguido a instancia de COFISER SL que comparece representada por el Procurador D<sup>a</sup>. Isabel Soberón García de Enterría y asistida por el Letrado D. Manuel Vera Revilla, contra la Resolución del Tribunal Central Económico-Administrativo de 3 de octubre de 2013 (RG 2285/10), siendo la Administración representada y defendida el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 316.956,83 €.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** - Con fecha 5 de diciembre de 2013, tuvo entrada recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Central Económico-Administrativo de 3 de octubre de 2013 (RG 2285/10),

**SEGUNDO.-** Reclamado el expediente, se formalizó demanda el 24 de junio de 2014 por la que se solicitaba la anulación de la resolución recurrida por prescripción dada la ilegalidad del acuerdo de ampliación; subsidiariamente por prescripción al no ser conformes a Derecho las dilaciones imputadas; subsidiariamente, por ser conforme a Derecho la titularidad y explotación de los derechos económicos y patrimoniales inherentes a los derechos federativos; subsidiariamente por haberse fijado la base imposible con violación del principio de legalidad; y, por último, subsidiariamente por entender deducibles los gastos correspondientes al Bloque I. De la demanda se dio traslado a la Abogacía del Estado, que se opuso a la misma mediante escrito de 11 de septiembre de 2014.

**TERCERO.** - Practicada la prueba, se presentaron escritos de conclusiones los días 16 y 23 de marzo de 2015. Por providencia de 16 de febrero, la Sala acordó oír a las partes sobre el hecho de que el Acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se hubiese dictado habiendo transcurrido más de doce meses. Presentando las partes escritos el 14 de marzo y el 1 de abril de 2016. Señalándose para votación y fallo el 29 de junio de 2016.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D, MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** - Antes de examinar las cuestiones planteadas conviene delimitar con exactitud cual es el alcance del recurso.

Pues bien, inicialmente, la Administración dictó dos Acuerdos de liquidación. El primero de ellos correspondiente a los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000 -IS-. El Acuerdo de liquidación fue dictado el 28 de septiembre de 2005 y fue notificado el 29 de septiembre de 2005. En este caso la deuda tributaria ascendía a 316.956,83 € -231.540,79 € de cuota y 85.416,04€ de intereses.

Por otra parte, se dictó Acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2001 -IS-. También el 28 de septiembre y notificado el 29 de septiembre de 2005. En este caso la deuda tributaria ascendió a 204.142,36 € -178.085,74 € de cuota y 26.056,62 € de intereses-.

Además de lo anterior se dictaron Acuerdos sancionadores.

Por Resolución del TEAR de Valencia de 30 de septiembre de 2009, se estimó en parte el recurso económico-administrativo, confirmando las liquidaciones y anulando las sanciones.

Esta Resolución fue recurrida ante el TEAC, dando lugar a la Resolución objeto de impugnación. Pues bien, el TEAC estimó en parte el recurso de alzada. Para ello procedió del siguiente modo:

-Entendió con relación a la liquidación correspondiente al ejercicio 2001 que se había producido una infracción procedimental, pues en relación con la valoración de una venta, no se dio a la entidad recurrente la posibilidad de ofertar tasación pericial contradictoria.

En concreto, el TEAC sostuvo que de conformidad con lo establecido en el art. 135.1 de la LGT " *los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley , dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado* ". Y como no se había notificado dicha posibilidad a los recurrentes, procedía, por defectuosa notificación, retrotraer las actuaciones al momento de la notificación de la liquidación con el fin de que el contribuyente fuese informado de su Derecho y, en su caso, optarse por la realización de una tasación pericial contradictoria. Añadiendo " *debiéndose considerar como no realizados los pronunciamientos contenidos en la Resolución del TEAR respecto de la liquidación por el IS ejercicio 2001 alegadas y desestimadas en la misma*".

-Posteriormente, procedió al examen de la prescripción alegada, desestimándola.

-Por último, procedió a entrar en el fondo del asunto, pero lo hizo sólo en relación con los ejercicios 1997 a 2000. Así, claramente en el folio 44 se dice que procede confirmar la " *regularización inspectora correspondiente a los ejercicios 1997 a 2000*". Y examina la deducibilidad de los gastos correspondiente al Bloque I, sólo en relación con los ejercicios 1997 a 2000 -folio 44-.

Es más, en el fallo se dice que anula la " *Resolución del TAER en lo relativo a la liquidación por el ejercicio 2001, ordenando la retroacción del expediente al momento de la notificación de la liquidación por el IS, ejercicio 2001, de acuerdo con lo señalado en el fundamento de Derecho segundo de esta Resolución; confirmando la resolución del TEAR en cuanto al resto, confirmando así las liquidaciones por los ejercicios 1998, 1999 y 2000*" -nada dice del 1997, seguramente por error material-.

**SEGUNDO.** - La primera cuestión que debemos analizar es el juego de la prescripción. La demandante articula su pretensión sobre dos argumentos, el primero referido a la ilegalidad del Acuerdo de ampliación y, el segundo, discutiendo que las dilaciones descritas en el Acuerdo de liquidación le sean imputables.

Analizando la primera de las cuestiones consta que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 15 de noviembre de 2001 y el Acuerdo de ampliación se dictó, según indica la propia Administración en su escrito de 1 de abril de 2016, el 16 de enero de 2013, siendo notificado el día 23 de enero, es decir, que entre el inicio del Acuerdo de las actuaciones inspectoras y el dictado del Acuerdo de ampliación había transcurrido más de un año. De hecho, se reconoce en dicho escrito que, en efecto, el Acuerdo fue notificado " *69 días después de finalizado el año natural desde que se iniciaron las actuaciones*".

El art 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (LA LEY 837/1998), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , aplicable al caso, disponía, en lo que nos interesa, que " *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...*". Añadiendo el art 31.ter.3 del Real Decreto 939/1986 (LA LEY 1537/1986) , en su redacción aplicable al caso, que " *el acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación* .

Pues bien, la STS de 7 de diciembre de 2012 (Rec. 4728/2009 (LA LEY 211277/2012) ) razona que a efectos del cómputo de los 12 meses no deben " *computarse las dilaciones imputables al obligado*

tributario". Sosteniendo el Tribunal que " *nada le impedía, de haber desplegado la oportuna diligencia, acordar dentro del plazo la prórroga de las actuaciones inspectoras por otros doce meses*". Añadiendo que " *la posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta*". Y terminando por indicar que esta doctrina, inicialmente elaborada en relación con la interrupción es aplicable " *en el caso de dilaciones indebidas imputables, ante el tratamiento común de todos los supuestos de paralización de las actuaciones que se postula en esta sentencia*".

Esta doctrina ha sido reiterada por el Tribunal Supremo. Como sentencia más reciente puede citarse la STS de 25 de mayo de 2015 (Rec. 1479/2014 (LA LEY 80329/2015) ) dictada en unificación de doctrina. En dicha sentencia, el Alto Tribunal razona que: " No está en cuestión entre las partes que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 13 de febrero de 2002 , con la notificación de la comunicación de inicio de las mismas, y que la ampliación de su plazo máximo de duración se produjo con efectos del 13 de septiembre de 2004. Pues bien,....debe recordarse que la consolidada doctrina de esta Sala sobre el particular que examinamos es, como hemos visto, que "el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses" [ sentencia de 6 de junio de 2013 (Rec. casa. 3383/2010 (LA LEY 83583/2013) ), que reitera el criterio de las sentencias de 28 de septiembre de 2012 (Rec. casa. 4728/2009 (LA LEY 151845/2012) ) y 31 de mayo de 2013 (Rec. casa. 3258/2010 (LA LEY 64895/2013) ); criterio ratificado en las posteriores sentencias de 29 de enero de 2014 (Rec. casa. 4649/2011 (LA LEY 5792/2014) ), 26 de enero de 2015 (Rec. casa. 2945/2013 (LA LEY 437/2015) ) y 12 de febrero de 2015 (Rec. casa. 2452/2013 (LA LEY 7444/2015) ), entre otras]....El exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación determina la pérdida de los efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho a liquidar ocasionado por la notificación de la comunicación de inicio de las mismas ( sentencias de esta Sala de 2 de febrero de 2011 y 14 de octubre de 2013 ).

A mayor abundamiento, la STS de 6 de junio de 2013 (Rec. 3383/2010 (LA LEY 83583/2013) ), precisa que: " En conclusión, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses pues entendemos que es correcta la apreciación de la sentencia de la Sala de instancia de 28 de mayo de 2009 (Rec. 466/2005 ) de que el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT , añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación" y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector "

Es claro, por lo tanto, que cuando se dictó el Acuerdo de ampliación se había sobrepasado el año natural y que en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, dicho Acuerdo no interrumpió la prescripción. Lo que nos exime de analizar si el Acuerdo estaba o no motivado.

Ciertamente, la Administración sostiene que siendo cierto que el Acuerdo se dictó transcurrido el año,

si se computan las dilaciones anteriores al dictado del Acuerdo el plazo hubiese vencido el 19 de mayo de 2003 y, por lo tanto, se hubiese dictado en tiempo. Pero esto es precisamente lo que dice el Tribunal Supremo que no puede hacerse.

También se dice que computando todas las dilaciones, las anteriores y posteriores, el plazo habría vencido el 10 de diciembre de 2004. Pero precisamente por ello, si los Acuerdos de liquidación se dictaron el 28 de septiembre de 2005 y se notificaron el 29 de septiembre del mismo año, es claro que opera la prescripción. Es decir, hipotéticamente, incluso prescindiendo del Acuerdo de ampliación y computando las dilaciones, los Acuerdos de liquidación se habrían dictado con superación del plazo, sin que los actos dictados con posterioridad al Acuerdo de ampliación ilícito puedan suspender las actuaciones. En esta línea la STS de 25 de mayo de 2015 (Rec. 1479/2014 (LA LEY 80329/2015) ) indica que " *además que el plazo general de doce meses, sumando las dilaciones imputadas y las interrupciones justificadas computadas por la Inspección de los Tributos se cumplía el 25 de septiembre de 2004, conforme se lee en el fundamento de derecho segundo de la sentencia recurrida, no hay duda de que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación superaron su plazo máximo de duración, lo que determina, en virtud de lo dispuesto en el artículo 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , "que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones ""* .

En suma, el motivo debe estimarse, lo que implica que se encuentran prescritos los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000. Quedando el debate limitado al ejercicio 2001.

Ciertamente, en la demanda también se discute la corrección de las dilaciones imputadas, pero una vez estimada la prescripción de los ejercicios 1997 a 2000, las alegaciones quedan vacías de interés práctico. En efecto, como hemos indicado el Acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2001 se notificó el 29 de septiembre de 2005. Por lo tanto, incluso dando por buenas las alegaciones relativas a la indebida imputación de las dilaciones, no operaría la prescripción al no haber transcurrido el plazo de cuatro años. De hecho, al folio 9 de la demanda se afirma que, en efecto, el ejercicio 2001 no estaría prescrito.

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

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

**2.** - Los socios de COFISER en los ejercicios 1997 a 2001 eran D. Juan Francisco -50%-; D Camilo -25%-; y D. Felix 25%,

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

Le entidad COFISER tiene como empleados a D. Sergio y D. Juan Carlos , apoderados y secretarios del LEVANTE UD SAD.

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

Prestación de toda clase de servicios y gestiones: en 1997 y 1998 a D. Felix ; en 1999 a D. Felix y a

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

**4.-** COFISER y LEVANTE UD SAD, suscribieron dos contratos de colaboración firmados, el primero, de fecha 1 de julio de 1997 por D. Felix en representación de COFISER y por D. Gregorio en representación del LEVANTE UD SAD; y el segundo de fecha. 1 de agosto de 1999 por D. Sergio y D. Juan Carlos .

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

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

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

En el Contrato de 1 de abril de 1999, el LEVANTE UD SAD transmite los derechos económicos de 19 jugadores a la entidad COFISER, pero ésta permite, durante la temporada futbolística 1998/1999, que los jugadores sigan prestando sus servicios como futbolistas en el LEVANTE, quien les abonará los salarios correspondientes.

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

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

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

existe ningún documento por el que COFISER autorice las citadas operaciones sobre los jugadores.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**CUARTO.-** En opinión de la Sala, tal y como entendió la Inspección, la cuestión esencial es " *admitir o no la cesión de los derechos federativos a una entidad mercantil COFISER SL, que no tiene la condición de Club o Sociedad Anónima Deportiva*" - la terminología usada no es precisa, pues en ocasiones se habla de derechos federativos, otras de derechos económicos y otras de derechos federativos y económicos- Esta cuestión, condiciona todo el debate y por ello debemos resolverla con carácter prioritario.

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

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

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

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

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

Reglamento General RFEF y 14.1 del Reglamento de la LNFP -.

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

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

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

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

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

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

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

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

*que ostenta el titular del derecho federativo"* .Doctrina que, por lo demás y como termina por reconocer el TEAC, ha sido admitida como correcta por la STS de 24 de marzo de 2014 (Rec. 3827/2010 (LA LEY 31215/2014) ) y 24 de septiembre de 2012 (Rec. 3025/2010 (LA LEY 150496/2012) ).

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

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

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

- "*el curso normal es que los derechos federativos permanezcan en la titularidad del club*" y en efecto, lo normal, partiendo de que los derechos federativos deben siempre pertenecer a un club o SAD, lo normal puede ser que el contenido económico de los mismos pertenezca a ellos, pero como hemos visto nada impide la cesión de las expectativas generadas por la hipotética transmisión futura de estos derechos; existiendo en este caso una abundante prueba contractual y documental de la que se infiere que esto fue lo acordado por las partes;

- que lo buscado es una "*mera financiación*" situando "*los ingresos y gastos en sede diferente a la del que ejerce la actividad empresarial que los genera*"; ahora bien, es evidente que lo buscado por el LEVANTE es financiación, pues no se discute que esta entidad no podía adquirir a los jugadores fichados, por ello busca un acuerdo conforme al cual es COFISER la que abona los fichajes y a cambio el LEVANTE le cede el contenido económico de los derechos de traspaso, de esta forma, ambas entidades, ganan: el LEVANTE al contar con unos jugadores que no podría permitirse y COFISER porque si la proyección del jugador es la prevista y se produce un ulterior traspaso, obtendrá los ingresos económicos derivados del mismo;

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

LEVANTE con la de COFISER, probablemente las decisiones estén, *de facto*, coordinadas-;

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

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

**SEPTIMO.-** Al estimar la anterior pretensión, las restantes quedan sin contenido, con la excepción de la relativa a la deducibilidad a los gastos contenidos en el determinado bloque 1.

En este caso, el actuario los inadmitió con base a su "*naturaleza de liberalidad al amparo de lo previsto en el art 14 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), reguladora del Impuesto sobre Sociedades, atendiendo al contenido de las facturas ..y al destinatario de los mismos, sin que quepa argumentar su destino genérico a la promoción del fútbol, .... Es decir, no están correlacionados con los ingresos computados en relación con la explotación de derechos federativos, ni tampoco con las otras actividades empresariales, realizadas por la mercantil, obligada tributaria*".

Según el acta, en este bloque se recogen gastos por pagos al LEVANTE SAD por palcos VIP; gastos de publicidad; pagos a la persona física Felix; gastos de viajes; restaurantes, etc -se describen al folio 14 del informe de ampliación

Conviene precisar que la Administración, entendió que no eran transmisibles los derechos federativos con inclusión de los "derechos económicos", regularizó la situación trasladando el bloque de los ingresos y gastos vinculados con dichas operaciones al LEVANTE y restándoselos a COFISER. Pero en relación con los gastos del Bloque 1, no realizó lo anterior, al entender que, sencillamente, no tienen incidencia con la obtención de ingresos de la sociedad, siendo liberalidades no deducibles, de aquí que no se trasladasen al LEVANTE. Como afirma el TEAC se trata de gastos que no consta "*estén correlacionados con los ingresos computados en relación con ninguna actividad empresarial realizada por la mercantil*".

**OCTAVO.-** El art 14 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), dispone que "*no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:...e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos*".

Para que un gasto sea deducible es preciso que esté justificado, contabilizado, que sea imputable al correspondiente ejercicio y que, por último, sea necesario. Interpretando el citado art. 14, la jurisprudencia viene sosteniendo las siguientes pautas:

**1.-** En primer lugar se entiende que juega el principio correlación ingresos/gastos, de forma tal que los pagos sean "necesarios para el desarrollo de la actividad económica" - STS de 26 de febrero de 2015 (RJ 2015, 1078) (Rec. 3263/2012) - o estén "efectivamente relacionados con la actividad desarrollada y con la obtención de ingresos de la misma" - STS de 6 de febrero de 2015 (RJ 2015, 899) (Rec. 290/2013) -.

**2.-** Que es carga de la empresa "probar que los gastos son necesarios para la obtención de los ingresos, así como la relación directa entre ingresos y gastos" - STS de 26 de febrero de 2015 (Rec.

3263/2012 (LA LEY 19290/2015) )-.

Por lo tanto, corresponde a la sociedad aportar datos que permitan entender que, conforme a máximas de la experiencia, el gasto deducido guarda correlación con la actividad económica de la entidad y no obedece a una mera liberalidad. Se trata, en suma, de un problema de prueba.

Pues bien, en el caso de autos, la sociedad demandante no cumple con esta carga, limitándose a decir que son necesarios y por tanto deducibles. Ni argumental, ni mediante la articulación de pruebas, rebate las afirmaciones de la Administración. Ciertamente, por ejemplo, el abono de un palco puede guardar conexión con la actividad de promoción de la empresa, pero dicho extremo debe probarse.

Así, en nuestra SAN (2ª) de 18 de septiembre de 2008 (Rec. 200/2005 ) razonamos que " *la sociedad recurrente no ha probado la necesidad de los gastos para ser deducibles, , no pudiendo ser calificado como tal el alquiler de palcos en dos estadios de fútbol, así como tampoco la organización de cacerías etc. gastos que también bajo la vigencia de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) han de considerarse liberalidades, al no haberse acreditado que los mismos contribuyeran a la promoción de sus actividades, siendo así que, a partir de la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos, tanto los de liquidación como los dictados en la vía económico-administrativa, incumbía a la entidad recurrente la carga no cumplida aquí de acreditar la falta de veracidad de los hechos en que la Inspección fundamenta la exclusión de los gastos que la demanda reputa deducibles, por razón de lo establecido en el artículo 114 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003)* ".Doctrina aplicable al caso de autos y que hemos reiterado, entre otras, en nuestras SAN (2ª) de 3 de diciembre de 2015 (Rec. 83/2013 ) y **11 de febrero de 2016 (Rec. 89/2013)**.

El motivo se desestima.

**DECIMO.-** En consecuencia procede estimar en parte el recurso en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho segundo y sexto. Lo que implica que cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA (LA LEY 2689/1998) -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

### FALLAMOS

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Dª. Isabel Soberón García de Enterría, en nombre y representación de COFISER SL contra Resolución del Tribunal Central Económico-Administrativo de 3 de octubre de 2013 (RG 2285/10), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho y en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho segundo y sexto. Sin condena en costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , que contra la misma **NO** cabe recurso de casación para ante la Sala tercera del Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente de la misma, el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA estando celebrando Audiencia Publica la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico