



Roj: **SAN 2577/2022 - ECLI:ES:AN:2022:2577**

Id Cendoj: **28079230022022100394**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/06/2022**

Nº de Recurso: **851/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000851 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16532/2019

Demandante: ASSOCIATION SPORTIVE MONACO S.A.

Procurador: RAFAEL ROS FERNANDEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a ocho de junio de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número **851/2019**, se tramita a instancia de Association Sportive Monaco SA, representada por el Procurador D. Rafael Ros Fernández y asistida por el Letrado D. Ángel Juárez, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (R.G.: 2148/2016), relativa al Impuesto sobre la Renta de no Residentes del ejercicio 2014 y cuantía de 6.676.491,50 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO. - El 2 de diciembre de 2019 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (R.G.: 2148/2016).

SEGUNDO. - Tras varios trámites se formalizó demanda el 3 de julio de 2020.

TERCERO.- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 21 de enero de 2021.

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

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

PRIMERO. - El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (R.G.: 2148/2016).

La resolución impugnada desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por Association Sportive Monaco SA (en adelante, AS Monaco) contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicio 2014.

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

(i) Si el contrato de trabajo del jugador D. Aquilino (en adelante, D. Aquilino) con AS Monaco, y la inscripción del mismo en la Federación Francesa de Fútbol constituye un derecho que integra el patrimonio de AS Monaco.

(ii) Si los rendimientos obtenidos por AS Monaco como consecuencia del traspaso del jugador D. Aquilino al Real Madrid Club de Fútbol (en adelante, Real Madrid) deben calificarse como ganancia patrimonial o como un rendimiento de actividad económica.

(iii) Si los rendimientos obtenidos por AS Monaco como consecuencia del traspaso del jugador D. Aquilino al Real Madrid derivan de un derecho que deba cumplirse o se ejercite en territorio español.

(iv) Si los rendimientos obtenidos por AS Monaco como consecuencia del traspaso del jugador D. Aquilino al Real Madrid derivan de un pago realizado por esta última entidad, residente en España, o derivan de un pago del jugador D. Aquilino, no residente.

(v) Si la solidaridad deducida del precio del contrato debe reducir la base imponible sujeta a tributación en España.

(vi) Si, conforme al Derecho de la Unión, deben deducirse los gastos que no han sido contemplados en el acuerdo de liquidación al tratarse de un movimiento de capital de los protegidos por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

(vii) Si, conforme al Derecho de la Unión, deben deducirse los gastos que no han sido contemplados en el acuerdo de liquidación al tratarse de una prestación de servicios.

Antecedentes de interés

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

1. El 13 de junio de 2013 el Club Fútbol do Oporto transfirió a AS Monaco los derechos federativos y económicos del jugador D. Aquilino por un importe de 45.000.000 euros.

2. El 21 de julio de 2014 AS Monaco acordó la transferencia de los citados derechos federativos y económicos del citado jugador al Real Madrid por un importe de 75.000.000 euros.

3. Por la Inspección de los tributos se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación con AS Monaco, como consecuencia de las cuales el 13 de octubre de 2015 se formalizó acta modelo A02 y número de referencia NUM000.

4. El 1 de marzo de 2016 se dictó acuerdo de liquidación por el que resultó una deuda tributaria de 6.676.491,50 euros, de los que 6.300.000 correspondían a cuota y 376.491,50 euros a intereses de demora.



5. La Inspección consideró que la ganancia patrimonial obtenida por AS Monaco, derivada de la transferencia al Real Madrid de los derechos federativos y económicos del jugador D. Aquilino, debía tributar en territorio español.

6. Disconforme con el anterior acuerdo, el contribuyente interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimada por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Sobre si el contrato de trabajo del jugador D. Aquilino con AS Monaco, y la inscripción del mismo en la Federación Francesa de Fútbol constituye un derecho que integra el patrimonio de AS Monaco

TERCERO.- El primer motivo del recurso, en síntesis, suscita la cuestión de si el contrato de trabajo del jugador D. Aquilino con AS Monaco, y la inscripción del mismo en la Federación Francesa de Fútbol constituye un derecho patrimonializable y transmisible por la entidad. A juicio de la recurrente, la respuesta a esta cuestión debe ser necesariamente negativa. De lo contrario, añade la demanda, se cosifica al trabajador y se le convierte en un elemento patrimonial del empresario. Siendo así que ni el trabajo ni los servicios del trabajador pueden conceptuarse como propiedad ni como patrimonio y que tampoco son embargables ni susceptibles de ejecución forzosa o de acción pauliana. Finalmente defiende que lo que ha recibido AS Monaco del Real Madrid ha sido una contraprestación rescisoria para resolver el contrato de trabajo del futbolista que, aunque es obligación de este último, ha sido abonada en este caso por un tercero.

La Administración demandada se opone a la anterior argumentación aduciendo, en primer lugar, que los derechos federativos tienen una dimensión patrimonial y en esa consideración tienen carácter negociables y, en segundo lugar, que la alegación sobre la naturaleza rescisoria del negocio concluido entre AS Monaco y el Real Madrid no se corresponde con los propios términos del contrato suscrito entre las partes.

La construcción argumental de la demanda, a pesar del notable esfuerzo argumental desplegado, no se comparte por la Sala, pues no se aceptan las premisas en que se basa en relación a la cosificación del trabajador y a la naturaleza rescisoria del negocio

Así, en cuanto a la alegada cosificación del trabajador, tal construcción argumental se opone a la jurisprudencia existente sobre la caracterización de este tipo de contratos de transferencia entre clubes de los derechos federativos de un jugador.

Nos referimos, en particular, a las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1997 (ROJ: STS 1490/1997, FJ 6) y 4 de marzo de 1998 (ROJ: STS 1468/1998, FJ 3).

Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1997 (ROJ: STS 1490/1997, FJ 6) se pronuncia sobre un alegato similar en los siguientes términos:

"Por último, tampoco puede apreciarse desconocimiento alguno del principio constitucional que salvaguarda la dignidad de la persona humana - art. 10.1 de la Constitución - y lo erige en fundamento del orden político y de la paz social, y del de igualdad en su vertiente de generalidad en la exigencia de los tributos, con la calificación de transmisión onerosa de derechos para las cesiones profesionales mediante contraprestación económica y por voluntad de todas las partes implicadas. Lo primero, porque, como se señaló al principio, no es la persona o el trabajo lo que se cede o transmite, ni se trata de tráfico de mano de obra mediante el reclutamiento y contratación de trabajadores para prestarlos o cederlos temporalmente a un empresario, que está tajantemente prohibido por el art. 43 del Estatuto de los Trabajadores y que, ciertamente, sería atentatorio a la dignidad humana, sino de cesión de los servicios de un profesional del deporte, por supuesto, con su aquiescencia o consentimiento expreso, mediante contraprestación económica y participación en ella del interesado y dentro de las condiciones legales".

Y en parecidos términos, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1998 (ROJ: STS 1468/1998, FJ 3) razona del siguiente modo:

"Con la exposición de los anteriores aspectos, no tratados por la sentencia impugnada ni por las alegaciones de las partes, la Sala ha querido destacar la verdadera naturaleza que, desde su inicio, ha tenido la figura conocida como traspaso de jugadores de una entidad deportiva a otra, mediante contraprestación económica y con consentimiento y participación del deportista, sea por la vía de una cesión temporal o por la de una cesión definitiva. Es decir, lo que se ha querido es afirmar que se trata de una modalidad contractual admitida legalmente, que se refiere a los servicios del jugador y no a su persona o al trabajo en sí mismo considerados y que constituye un derecho de contenido económico que, lógicamente, afecta y se refleja en la contabilidad de la entidad deportiva de que se trate y se integra en su acervo patrimonial. En tales condiciones, considerar una cesión de servicios deportivos profesionales mediante contraprestación pecuniaria como algo distinto de una transmisión o cesión onerosa de derechos, resultaría no solo absurdo, sino contrario a su misma caracterización legal".



A mayor abundamiento considera la Sala que esta argumentación de la demanda descansa en una confusión de los distintos derechos que entran en juego en las relaciones entre los deportistas profesionales y sus clubes, tal y como resulta de lo declarado por esta Sala y Sección, por ejemplo, en la sentencia de 12 de julio de 2016 (ROJ: SAN 3285/2016, FJ 4), que se expresa así sobre este particular extremo:

"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, 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 y 13 del RD 1006/1985; 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".

Solo haciendo de estos tres planos uno solo cabe efectuar un planteamiento como el que se contiene en la demanda, siendo este un presupuesto o una premisa argumental que no se acepta por la Sala

Tampoco merece favorable acogida la argumentación de la recurrente en la segunda de las vertientes anteriormente indicadas, es decir, en cuanto a la naturaleza rescisoria de este tipo de negocios.

Existen dos tipos de argumentos para descartar la viabilidad del motivo de impugnación en este punto.

El primer tipo de argumentos es de orden general.

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



Aunque haya pasado cierto tiempo desde que fueron dictadas las sentencias del Tribunal Supremo que la conforman, a los efectos del art. 1.6 del Código Civil su valor sigue incólume y a ese valor atenderemos en la presente decisión.

La jurisprudencia puede cambiar (lo que en derecho anglosajón se conoce como *overruling* de un precedente) pero mientras no se produzca dicha circunstancia, como aquí sucede, debe reconocerse a la jurisprudencia existente el valor que se deriva de la norma citada.

Como jurisprudencia existente en la materia litigiosa nos referimos, en particular, a las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1997 (ROJ: STS 1490/1997, FJ 5) y 4 de marzo de 1998 (ROJ: STS 1468/1998, FJ 4).

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

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

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

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

Si bien en la demanda se señala que *" aunque desde el punto de vista vulgar al contrato se le llame "contrato de transferencia", desde un punto de vista jurídico no hay transmisión ni transferencia, ni de contrato, ni de derechos derivados de contrato y ni de inscripción, resultando de ello un ejemplo palmario del viejo aforismo "el nombre no hace a la cosa", algo que en el mundo del derecho llamamos "la prevalencia del fondo sobre la forma".* (p. 10 de la demanda), lo cierto es que el contenido del documento contractual no deja lugar a dudas: lo que las partes acuerdan es justamente la transferencia de los derechos federativos sobre el jugador.

En tal sentido, el contrato no declara que el jugador D. Aquilino tenga que abonar indemnización alguna a la entidad recurrente y que la misma vaya a ser abonada por un tercero, en este caso el Real Madrid.

Lo que sí indica en cambio, conforme a su denominación de contrato de transferencia (*" transfer agreement"*) y a su objeto (*"the transfer of the player from Monaco to Real Madrid"*), es que el Real Madrid Club de Fútbol asume la obligación de pagar a la Association Sportive Monaco SA una compensación económica por la transferencia del jugador (*" as compensation for the transfer of the player"*) y que, en función de una serie de circunstancias que se detallan en el contrato, esa compensación podrá incrementarse en el futuro mediante el pago de unos bonus (*" variable gross amounts"*).

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

El motivo se desestima.

Sobre si los rendimientos obtenidos por AS Monaco como consecuencia del traspaso del jugador D. Aquilino al Real Madrid deben calificarse como ganancia patrimonial o como un rendimiento de actividad económica

CUARTO.- En este motivo de impugnación la recurrente plantea, en síntesis y siguiendo la propia exposición que se contiene en la demanda, que el art. 13.1.b) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR) otorga preferencia al art. 13.1.i) del TRLIRN que, a través del art. 13.3 del TRLIRNR obliga a dirigirse al art. 33.1



de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), el cual otorga preferencia al art. 27.1 de la LIRPF que desactiva la aplicación preferente del art. 13.1 del TRLIRNR, lo que obliga a volver a la calificación por defecto o residual del rendimiento, como integrado en el art. 13.1.b) del TRLIRNR. En definitiva, que no cabe que la renta en cuestión tribute en España como ganancia patrimonial pues estamos ante un rendimiento de actividad económica por el que AS Monaco debe tributar en Mónica como estado de residencia.

A juicio de la Administración demandada, por el contrario, estamos ante una ganancia patrimonial, al tratarse del producto obtenido por la transmisión a título oneroso de un elemento patrimonial como es el derecho federativo, en virtud de lo dispuesto en los arts. 28.2 y 37.1.n) de la LIRPF.

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

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

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

Lo que resulta también avalado, en cuanto a la consideración de que en estos casos estamos ante una ganancia patrimonial y no ante rendimiento de actividades económicas, por lo declarado en la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2012 (ROJ: STS 672/2012, FJ 6), a que se remite en este punto la resolución impugnada (pp. 4 y 5).

A juicio de la Sala, recordando lo que dijimos en la sentencia de 12 de julio de 2016 (ROJ: SAN 3285/2016, FJ 4) anteriormente citada, lo que se produce en casos como el presente es que un club (en este caso, el AS Monaco) tiene en su patrimonio los derechos federativos de un jugador (en nuestro caso, los derechos federativos del jugador D. James Rodríguez), los tiene además afectos a su actividad y, en un determinado momento, decide transmitirlos a otro club (en este caso, el Real Madrid) a cambio de un rendimiento económico (en el presente caso, 75.000.000 euros en concepto de "transfer gross amount").

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

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

Presupuesto lo anterior, se acepta la fundamentación jurídica que se contiene en la resolución impugnada (pp. 3 y siguientes) y en el acuerdo de liquidación (pp. 15 y siguientes) para someter a tributación en España la referida ganancia patrimonial.

En síntesis, dado que la recurrente tiene su residencia en un Estado (Mónaco) con el que España no tiene suscrito Convenio de Doble Imposición, la renta en cuestión debe calificarse como ganancia patrimonial según lo dispuesto en los arts. 13.1.i). 2ª y 13.3 del TRLIRNR.

Esta última disposición, a su vez, se remite a la normativa del IRPF, de la que vamos a destacar en lo que aquí interesa el art. 33.1 de la LIRPF, para la conceptualización de las ganancias patrimoniales, el art. 28.2 de la LIRPF, que para la determinación del rendimiento de actividades económicas excluye las ganancias patrimoniales, y los arts. 34 y 35 de la LIRPF, para la cuantificación de la ganancia patrimonial obtenida.

El motivo se desestima.

Sobre si los rendimientos obtenidos por AS Monaco como consecuencia del traspaso del jugador D. Aquilino al Real Madrid derivan de un derecho que deba cumplirse o se ejercite en territorio español



QUINTO.- La entidad recurrente impugna en este motivo el criterio de la Inspección según el cual resultaría aplicable el art. 13.1.i).2º del TRLIRNR a las rentas obtenidas como consecuencia de la transferencia de los derechos federativos del jugador D. Aquilino al Real Madrid y ello en la medida en que la ganancia patrimonial no deriva de derechos ejercitados en España en el momento del devengo.

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

La Administración opone a lo anterior que se trata de una cuestión ya resuelta por el Tribunal Supremo (sentencia de 16 de julio de 1998, ROJ: STS 4799/1998) al considerar que la contraprestación abonada en estos supuestos constituye renta obtenida en territorio español.

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

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

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

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

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

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

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

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

Los términos del contrato de transferencia son claros en el sentido de que el Real Madrid adquiere los derechos federativos de D. James Rodríguez para incorporar al jugador a la plantilla de su primer equipo e inscribirlo en la Real Federación Española de Fútbol y en la Liga Española de Fútbol Profesional y, por tanto, para que dicho jugador desarrolle su actividad en España.

En definitiva, en la medida en que en virtud del contrato se transmiten por la recurrente los derechos federativos de D. Aquilino para que este desarrolle su actividad en España como jugador de la primera plantilla del Real Madrid, resulta procedente la aplicación del art. 13.1.b).2º del TRLIRNR que se contiene en los acuerdos de liquidación.

El motivo se desestima.

Sobre si los rendimientos obtenidos por AS Monaco como consecuencia del traspaso del jugador D. Aquilino al Real Madrid derivan de un pago realizado por esta última entidad, residente en España, o derivan de un pago del jugador D. Aquilino, no residente

SEXTO.- En la medida en que este motivo de impugnación asume como premisa la argumentación de la entidad recurrente sobre la naturaleza rescisoria del contrato de transferencia y que la viabilidad de esta tesis ya ha sido descartada por la Sala en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia, el pronunciamiento debe ser lógicamente desestimatorio.

Sobre si la solidaridad deducida del precio del contrato debe reducir la base imponible sujeta a tributación en España

SÉPTIMO.- En este caso nos enfrentamos a una cuestión de hecho y, tratándose de un hecho controvertido en la medida en que la resolución impugnada sostiene que no se ha acreditado que el Real Madrid detrajera del precio de la transferencia de los derechos federativos del jugador D. Aquilino el 5% correspondiente a la contribución a la solidaridad del art. 21 y del Anexo V del Reglamento de Estatuto y Transferencia de Jugadores aprobado por la FIFA (p. 9 de la resolución impugnada), ante una cuestión de prueba.

En relación al material probatorio disponible, la situación ha cambiado en el presente recurso pues la entidad recurrente ha aportado al proceso un certificado expedido por el Director de Administración y Finanzas del Real Madrid, D. Simón, en el que se informa que la entidad "procedió a deducir de las cantidades pagaderas a su club de procedencia, la ASSOCIATION SPORTIVE MONACO FC SA, el importe de 3.750.000 euros en concepto de



contribución de solidaridad" y que " el importe efectivamente transferido por el REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL a esa entidad como consecuencia del contrato de 21 de julio de 2014 relativo a Aquilino fue de 71.250.000 euros que, junto con el importe de la Contribución de Solidaridad del Contrato Aquilino , arrojan un total de 75.000.000 pactados en dicho contrato ".

La Sala, a la vista de este documento, considera suficientemente acreditado el hecho controvertido.

A la vista de su contenido se alcanza la conclusión anterior toda vez que el certificado en cuestión informa, por una parte, que el Real Madrid detrajo el importe correspondiente a la denominada Contribución de Solidaridad de las cantidades pagaderas al club de procedencia del jugador y, por otra parte, que el importe efectivamente transferido a dicha entidad ascendió a 71.250.000 euros y no a los 75.000.000 pactados en el contrato.

Aunque la contestación a la demanda no considera suficientemente acreditado este último punto a la vista de la citada documental, la Sala no comparte esas dudas.

A falta de una argumentación en contrario que desvirtúe de modo plausible el contenido de dicho certificado, no se aprecia razón alguna para cuestionar que el mismo no responda a lo realmente acontecido en el presente caso.

El motivo se estima.

Sobre si, conforme al Derecho de la Unión, deben deducirse los gastos que no han sido contemplados en el acuerdo de liquidación al tratarse de un movimiento de capital de los protegidos por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y sobre si, conforme al Derecho de la Unión, deben deducirse los gastos que no han sido contemplados en el acuerdo de liquidación al tratarse de una prestación de servicios

OCTAVO.- La entidad recurrente plantea este motivo sobre la base de un trato discriminatorio de las entidades no residentes respecto a las entidades residentes en la fijación del valor de las ganancias patrimoniales, al permitir a estas últimas la normativa nacional de aplicación la deducción de los costes directos de la operación, los costes indirectos y la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. También interesa la recurrente al planteamiento de cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación a este motivo de impugnación, con la formulación que se expresa en la p. 36 de la demanda.

La Administración demandada se opone a este motivo de impugnación y al planteamiento de cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por estimar no justificado, ni tampoco existente, un trato diferenciado en relación con las ganancias patrimoniales que se obtienen de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas.

Pues bien, lo primero que procede destacar es que el término de comparación que se ofrece por la entidad recurrente para justificar la existencia de un trato discriminatorio en relación a esta materia viene constituido por los clubes españoles y se expresa así en la p. 35 de la demanda:

"El término de comparación, en este caso, sería el tratamiento fiscal otorgado en España a un club español que realizase una transacción equivalente a la del AS Monaco. En España, ese club comparable tendría derecho a deducir los costes directos de la operación, los costes indirectos y, además, tendría derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, todas cuyas circunstancias se niegan en la liquidación impugnada al AS Monaco".

Lo que se viene a significar con este término de comparación, en definitiva, es que las entidades no residentes y las residentes tributan de forma diferenciada por las ganancias patrimoniales, que a aquellas no se les permite deducir del valor de la operación una serie de conceptos y partidas que sí se admite respecto a las entidades residentes (costes directos e indirectos de la operación y compensación de bases imponibles negativas) y que esa diferencia de trato estaría prohibida por el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al ser contraria a la libre circulación de capitales.

Lo que la recurrente pretende deducir de la base imponible, en este caso, consiste en los costes directos de la operación, que habrían ascendido a 4.927.573 euros (p. 36 de la demanda).

Dados los términos en que se suscita la controversia, lo primero que cabe señalar es que la diferencia de trato alegada por la recurrente no sirve para estimar acreditada una discriminación prohibida por el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea pues, lo que en el fondo plantea es que existe una diferencia de trato entre cómo tributan por las ganancias patrimoniales las entidades residentes y las no residentes.

A estos efectos conviene recordar una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, expresada entre otras muchas en la sentencia de 24 de febrero de 2015 (C-559/13, Grünewald, apartados 25 a 27), y según la cual:



"25 Según reiterada jurisprudencia, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes, por lo general, no son comparables, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado miembro por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva personal de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual (véase, en particular, la sentencia Schröder, EU:C:2011:198 , apartado 37).

26 Así pues, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas existentes entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar (véase, en particular, la sentencia Schröder, EU:C:2011:198 , apartado 38).

27 No obstante, otra cosa sucede, por una parte, en el supuesto de que el no residente no obtenga ingresos significativos en el Estado miembro de su residencia y perciba la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el otro Estado miembro de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia Schumacker, C-279/93 , EU:C:1995:31 , apartado 36)".

Al amparo de dicha jurisprudencia, y dados los términos en que la recurrente plantea la diferencia de trato prohibida por el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cabe señalar que no se ofrece un término de comparación válido al pretender equiparar automáticamente la tributación de las entidades no residentes a la de las entidades residentes y no justificarse tampoco que AS Monaco perciba la mayor parte de sus ingresos imposables como consecuencia de la actividad ejercida en España.

Además, esa comparación sería sesgada en atención a lo declarado en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ROJ: STS 411/2016, FJ 7), de la que vamos a destacar los siguientes razonamientos en lo que aquí interesa:

"Consideración la anterior que ha de extenderse al trato discriminatorio que señala la parte recurrente entre residentes y no residentes, en cuanto a la posibilidad de deducirse o no los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, puesto que la discriminación denunciada materialmente incide sobre la cuantía de la imposición, esto es los residentes en cuanto pueden deducirse los gastos son sometidos a una imposición inferior respecto de los no residentes a los que se le impedía deducirse dichos gastos, cuando resulta evidente que existen otros elementos necesarios para el correcto contraste de dicha situación fiscal, de suerte que ninguna desventaja es predicable sin a los no residentes se les somete a un tipo muy inferior al general que se le aplica a los residentes, tal y como ocurre en el presente, aún cuando la parte recurrente omita dato alguno al respecto. Por ello, el debate que plantea la parte recurrente se nos presenta distorsionado, en tanto que atendiendo a los tipos aplicables en uno y otro caso, se desprende que quizás la discriminación la sufre, en todo caso, el residente (...)

En definitiva, parece obligado que un examen de discriminación como el planteado, lo que al parecer de la parte recurrente supone la contravención del principio de libre prestación de servicios, se haga sobre la tributación completa, y no en exclusividad sobre los gastos deducibles, como lo avala la propia sentencia del TJUE traída por la parte recurrente al presente debate, sentencia Gerritse, que partiendo de que residentes y no residentes se encuentran en la misma situación objetiva a la hora de determinar su base imponible y, por tanto, ambos han de poder fijar su importe neto deduciendo gastos, lo hace en un contexto de análisis global de su tributación, analizando también los tipos impositivos, respecto de los cuales también se reclama su igualdad sustancial, pues la comparación que realiza la hace desde la perspectiva de los gastos deducibles y el tipo de gravamen, por lo que la normativa aplicable en el Estado de la fuente no podía otorgarles un trato más severo del previsto para los residentes. En concreto, el tribunal acepta:

"(...) un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25%, retenido en la fuente, a los rendimientos de los no residentes, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes, siempre que el tipo del 25% no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento".

La conclusión general que se puede extraer de la jurisprudencia es que los no residentes no pueden estar sujetos a una tributación más onerosa que los residentes. Pero al efecto, como pone de manifiesto el propio TJUE, no cabe apreciar una vulneración de las libertades fundamentales, con sólo prestar atención a la tributación exigida por el Estado de la fuente, sino que es necesario acudir al régimen tributario previsto también por el Estado de la residencia, para tomar en consideración el efecto conjunto que para el contribuyente se deriva de la aplicación acumulativa de la tributación prevista por ambos Estados. Véase al respecto el caso Denkvit, sentencia de 14



de diciembre de 2006 (C-170/05), en el Tribunal toma en consideración los efectos de la tributación soportada en ambos Estados para verificar si la discriminación del Estado de la fuente tiene realmente consecuencias para el contribuyente no residente.

Todo lo cual nos debe llevar a desestimar la pretensión actora".

En definitiva, ni el término de comparación que se ofrece resulta suficiente para fundamentar la existencia de un trato discriminatorio prohibido por el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, ni el marco que delimita la comparación responde a las notas marcadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo, es decir, que *"se haga sobre la tributación completa, y no en exclusividad sobre los gastos deducibles"*, por emplear las palabras de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ROJ: STS 411/2016, FJ 7).

En atención a lo anterior, tampoco cabe acoger la vulneración del principio de libre prestación de servicios, infracción respecto a la cual, por otra parte, apenas se contiene una argumentación propia y específica en el escrito de demanda.

Por lo expuesto tampoco procede acceder al planteamiento de las cuestiones prejudiciales que se formulan en el escrito de demanda, dado que no se aprecia que se haya justificado suficientemente la discriminación prohibida por el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ni, por ende, que la interpretación de la norma comunitaria que se interesa por la vía de la remisión prejudicial resulte necesaria para la decisión del presente recurso.

Conviene traer a colación en este punto lo razonado en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ROJ: STS 411/2016, FJ 7) sobre la procedencia del reenvío prejudicial, que consideramos igualmente de aplicación al presente caso en lo que ambos asuntos tienen en común:

"Respecto del planteamiento de cuestión prejudicial propuesta por la parte recurrente, ha de recordarse que el planteamiento de un cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el DOUE de 30 de marzo de 2010, serie C, número 83, p. 47), procede cuando la interpretación de una norma de dicho ordenamiento jurídico resulte necesaria para zanjar el pleito seguido ante un órgano jurisdiccional de un Estado miembro, siendo obligada la remisión si dicho órgano pronuncia la última palabra dentro del sistema nacional por no ser su decisión susceptible de ulterior recurso.

El juicio de relevancia corresponde al propio tribunal remitente, que ha de comprobar y explicitar la medida en que la interpretación de la norma europea constituye presupuesto insoslayable de la decisión del litigio. Esta constatación lleva como consecuencia que, si puede resolverse la contienda sin necesidad de acudir al ordenamiento jurídico transnacional, con exclusivos parámetros internos, el planteamiento de la cuestión prejudicial se revelará superfluo.

En el caso que nos ocupa resulta innecesario plantear la cuestión prejudicial propuesta, ya se ha dicho anteriormente las razones por las que se considera que no se vulnera el principio de libre prestación de servicios. Como se ha puesto de manifiesto existe una abundante jurisprudencia europea sobre el debate suscitado por la parte recurrente; los arts. 24 y 31 de la LIRNR, al menos en los términos en los que se plantea por parte de la recurrente la cuestión, en modo alguno, como quedó dicho, vulnera los principios señalados por la parte recurrente".

En suma, no se cumplen las condiciones previstas en el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: *" Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo".*

El motivo se desestima y tampoco se considera necesario para la decisión del presente recurso el planteamiento de cuestión prejudicial alguna al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

NOVENO. - En atención a lo expuesto, se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por AS Monaco contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (R.G.: 2148/2016).

En consecuencia, procede anular la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en el fundamento de derecho séptimo de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.



No procede el planteamiento de cuestión prejudicial alguna al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Costas

DÉCIMO. - Sin costas, al tratarse de una estimación parcial, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad (*art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa*).

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de AS Monaco contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (R.G.: 2148/2016) y, en consecuencia:

PRIMERO. - **Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en el fundamento de derecho séptimo de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.**

SEGUNDO. - **En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.**

TERCERO. - **No procede el planteamiento de cuestión prejudicial alguna al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**

CUARTO. - **Sin costas, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.**

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

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

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