

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ089378

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 29 de marzo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6519/2022

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas obtenidas en España. Criterio territorial. Convenio Con Brasil.** *Derechos económicos derivados de la transmisión de los derechos federativos de un jugador que percibe un club o una entidad deportiva no residente en España por la transferencia de ese jugador a un club o entidad deportiva residente en España.* La tributación en España de los derechos económicos derivados de la transmisión de los derechos federativos de un jugador internacional no ha sido nunca objeto de análisis directo por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En el informe de la Federación Internacional de Fútbol Asociación [«FIFA»] sobre traspasos internacionales en el fútbol masculino que abarca el periodo 2011 a 2020, se pone de relieve que en el mundo se llevaron a cabo en ese período un total de 133.225 traspasos y cesiones internacionales y se invirtieron en ellos 48.500 millones de dólares. La lista de los 30 primeros clubes en cuanto a primas de fichaje (que gastaron un total de 22.800 millones de dólares) está compuesta exclusivamente por entidades europeas, de las que España está en segunda posición. Los derechos federativos están integrados por la inscripción de un jugador a favor de un club en una federación de fútbol reconocida por la FIFA. La inscripción exige que el jugador tenga un contrato laboral vigente, que le habilite para jugar en exclusiva para dicho club. Durante la vigencia del contrato, según la normativa de la FIFA, el jugador no puede cambiar de club voluntariamente ni puede negociar directamente con un club distinto. El traspaso de un club a otro, durante la vigencia del contrato, sólo puede hacerse mediante acuerdo entre los clubes, aunque se requiere el consentimiento del jugador. El jugador es libre de negociar directamente cuando el contrato está en el último año de vigencia y dentro de los últimos seis meses anteriores a su finalización. Los derechos federativos tienen un contenido económico, que consiste en el precio del traspaso que ha de percibir el club que transfiere al jugador antes de la finalización del contrato. En este contenido patrimonial, al tiempo de los hechos, podían tener participación terceros. La cuestión que presenta interés casacional es idéntica a la trasladada mediante el ATS de 29 de marzo de 2023 recurso n.º 7109/2022 (NFJ089372) y consiste en determinar si los derechos económicos derivados de la transmisión de los derechos federativos de un jugador que percibe un club o una entidad deportiva no residente en España por la transferencia de ese jugador a un club o entidad deportiva residente en España constituyen una ganancia patrimonial sujeta al IRNR. [Vid., SAN de 8 de junio de 2022, recurso n.º 784/2019 (NFJ088063) contra la que se plantea el recurso de casación].

**PRECEPTOS:**

RDLeg 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13 y 273.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 28 y 33.

Constitución Española, art. 9.

Convenio de 14 de noviembre de 1974 (Convenio con Brasil), art. 13.

**PONENTE:***Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA  
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT  
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO  
Don FERNANDO ROMAN GARCIA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 29/03/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6519/2022

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6519/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 29 de marzo de 2023.

## HECHOS

**Primero.** *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de Santos Futbol Clube, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo

Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 784/2019, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de septiembre de 2019, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 interpuesta por el citado club contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicios 2013 y 2015.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El artículo 13.1.i) 2º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ["TRIRNR"] (BOE de 12 de marzo).

2.2. Los arts. 11 y 13 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

2.3. Los artículos 334 y 336 del Código Civil.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "[...] considera que las percepciones por razón del traspaso de un jugador retribuyen la transmisión de sus servicios y no la resolución anticipada del contrato. Sin embargo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13 del RD 1006/1985, los servicios de un jugador no se pueden transmitir. Por lo tanto, si la AN hubiera atendido a la verdadera naturaleza del contrato y hubiera interpretado correctamente dicha normativa laboral habría concluido que fundamentar la tributación de la renta obtenida por SANTOS en la enajenación de la relación laboral, como activo, ex artículo 13 del CDI España-Brasil, o, en su caso, en la obtención de una ganancia patrimonial derivada de un derecho que deba cumplirse o se ejercite en territorio español, no es ajustado a Derecho".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

5.1. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA]. Argumenta que "[...] Tal como publicó la FIFA en su informe sobre traspasos internacionales en el fútbol masculino que abarca el periodo 2011-2020, se llevaron a cabo en ese periodo un total de 133.225 traspasos y cesiones internacionales y se invirtieron en ellos 48.500 millones de dólares. La lista de los 30 primeros clubes en cuanto a primas de fichaje (que gastaron un total de 22.800 millones de dólares) está compuesta exclusivamente por entidades europeas, de las que España está en segunda posición.

[...] Con 15.128 traspasos, los brasileños encabezan la lista de jugadores con destino a clubes extranjeros, seguidos de los argentinos (7.444) y los convenios de doble imposición de ambos países, por excepción respecto de la generalidad, permiten que ambos Estados graven las ganancias de [capital -calificación esta que recibe la renta obtenida por los clubes por el traspaso de los jugadores-".

5.2. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil. Expone que la sentencia de la Audiencia Nacional cita dos sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1997 y 4 de marzo de 1998, que a su juicio, resuelven el debate que nos ocupa, sin embargo, dichas sentencias no pueden considerarse jurisprudencia "[...] 41. En primer lugar, porque se pronuncian sobre la adquisición entre 1975 y 1977, y en 1988, respectivamente, por clubes españoles, del derecho a utilizar en exclusiva los servicios profesionales de jugadores de fútbol. Han transcurrido, por tanto, 38 años entre ambos hechos. 42. En segundo lugar, porque dichos pronunciamientos se refieren al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales/Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, analizan distinta normativa y distintos supuestos de hecho. 43. En tercer lugar, porque en aquellos casos, no se cuestionó en ningún momento por los recurrentes que se habían cedido unos derechos profesionales mediante el pago de una cantidad. 44. En cuarto lugar, porque dichas sentencias se apoyan en la legislación laboral española, que solo es de aplicación al trabajo que presten los trabajadores españoles contratados en España al servicio de empresas españolas en el extranjero ( arts. 1.4 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores y posteriormente, Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores). 45. Y, en quinto lugar, porque con arreglo a esa normativa laboral vigente ( art. 11 del RD 1006/1985), en su caso, solo pueden cederse los servicios del jugador con carácter temporal. En ese caso, sí hay cesión del contrato mediante contraprestación. Ahora bien, dichos servicios no pueden transmitirse con carácter definitivo. Lo que el art. 13 del

RD 1006/1985 regula es la extinción de la relación laboral entre el club de origen y el jugador, no mediante contraprestación, sino pactándose unas condiciones económicas de conclusión del contrato; y, en ausencia de pacto, asegurando una indemnización para el deportista no inferior al 15% bruto de la cantidad estipulada. La normativa vigente no contempla el traspaso definitivo de una relación laboral. De hecho, el club de origen nada puede transmitir en este último caso porque precisamente, la extinción de la relación laboral determina que este pierda sus derechos de inscripción sobre el jugador".

**Segundo.** *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de septiembre de 2022, habiendo comparecido el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de Santos Futbol Clube, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

### **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

**Primero.** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad Santos Futbol Clube, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

**Segundo.** *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Traspaso de derecho federativos y otros acuerdos celebrados entre el Santos Futbol Clube y el Futbol Club Barcelona.

El 31 de mayo de 2013, Santos Futbol Clube celebró un contrato en virtud del cual transfirió el jugador D. Geronimo al Fútbol Barcelona, por un precio de 17.100.000 euros.

En el contrato se estipulaba, asimismo, que el club adquirente sería responsable del pago del 1% sobre el precio total, destinado al pago de las tasas administrativas previstas en la normativa brasileña, importe que debería ser depositado a favor del club brasileño transmitente en el momento del pago del precio estipulado.

La eficacia del contrato quedaba supeditada a la superación del reconocimiento físico sobre el jugador y la firma del contrato laboral, en los términos previstos en la cláusula sexta del contrato.

También se estipulaba que el precio pactado correspondía al 100% de los derechos sobre el jugador, quedando obligado el transmitente a abonar a los terceros titulares de derechos económicos los importes que para estos derivasen del traspaso del jugador.

El importe total, 17.271.000 euros, se satisfizo mediante dos transferencias de 8.550.000 euros y 8.721.000 euros, en junio de 2013.

Previamente, Santos Futebol Clube había celebrado sendos contratos con las entidades DIS Esportes e Organização de Eventos Ltda, el 6 de marzo de 2009, y Terceira Estrela Investimentos SA, el 30 de noviembre de 2010, en virtud de los cuales dichas entidades adquirieron el 40% y el 5%, respectivamente, de los derechos económicos sobre el jugador.

En el primero de los citados contratos, se indicaba que el Santos Futebol Clube poseía el 60% de los derechos económicos del jugador, y que la entidad DIS Esportes e Organização de Eventos Ltda adquiriría al jugador el 40% de los derechos económicos que este poseía.

En el segundo de los citados contratos, la entidad Terceira Estrela Investimentos SA adquiriría al Santos Futebol Clube el 5% de los derechos económicos del jugador, de tal forma que, a partir del último contrato, según se indica expresamente en su cláusula segunda, los derechos económicos sobre el jugador quedaron distribuidos como sigue:

- Santos Futebol Clube: 55%
- Terceira Estrela Investimentos SA: 5%
- DIS Esportes e Organização de Eventos Ltda: 40%

Santos Futebol Clube abonó a las citadas entidades los importes correspondientes a sus respectivos porcentajes de participación en el contrato de transferencia del jugador al Fútbol Club Barcelona.

En anexo al contrato de transferencia del jugador se indicaba que el importe que correspondía a la entidad DIS Esportes e Organização de Eventos Ltda, por sus derechos sobre el traspaso del jugador, ascendía a 6.840.000 euros. También se estipulaba que en el supuesto de que hubiera de satisfacerse un importe superior de acuerdo con laudo arbitral o sentencia firme, ambos clubes quedarían obligados a liquidar por mitad el importe que excediera de la citada cantidad de 6.840 000 euros.

En la misma fecha, 31 de mayo, se formalizó un documento por el cual el club brasileño se comprometía, en caso de lesión del jugador a partir de la fecha de su traspaso al club español, a entregar a este cualquier importe que eventualmente pudiera recabar de la FIFA o de una compañía de seguros contratada por la FIFA. No constan pagos por este concepto.

El 31 de mayo de 2013, se formalizó un documento por el cual el Fútbol Club Barcelona se comprometía a abonar al Santos Futebol Clube un importe de 2.000.000 de euros, en el supuesto que, durante el periodo en que el jugador permaneciera en la plantilla del club adquirente, fuera elegido como uno de los tres finalistas del premio al mejor jugador del año que otorga la FIFA ("Fifa World Player"). El pago habría de ser efectuado dentro de plazo máximo de un mes desde la nominación del jugador. El jugador fue nominado entre los tres finalistas en noviembre de 2015. En septiembre de 2017 se pagaron los 2.000 000 estipulados, más 170.041,98 euros en concepto de intereses de demora.

El 31 de mayo de 2013, también, se firmó un acuerdo para la celebración en Brasil de un partido amistoso entre ambos clubes, que sería organizado por el Santos Futebol Clube, durante el periodo en el que don Geronimo fuera jugador del Fútbol Club Barcelona. En la misma fecha se formalizó un documento por el cual, en caso de no celebrarse el partido amistoso por causas distintas a la renuncia unilateral por parte del club brasileño, el Fútbol Club Barcelona abonaría una compensación de 4.500.000 euros. El jugador abandonó la plantilla del Fútbol Club Barcelona en agosto de 2017, sin que se hubiese celebrado este encuentro deportivo amistoso.

En la misma fecha, 31 de mayo de 2013, se firmó un acuerdo para la participación del Santos Futebol Clube en el partido amistoso del Trofeo Joan Gamper 2013. El encuentro deportivo se celebró en dicho ejercicio.

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

En el propio contrato se establecía el derecho de preferencia, a favor del Fútbol Club Barcelona, sobre los jugadores del club brasileño Don Marcial por 3.200.000 euros, don Marino (Gabygol) por 2.900.000 euros y el Sr. Norberto por 1.800.000 euros. En ejecución de este contrato, el club brasileño facturó al club español 7.900.000 euros, efectuándose el pago mediante tres transferencias de 3.000.000 y 2.944 750 euros en junio de 2013, y 1.955.250 euros en agosto de 2013.

Santos Futebol Clube no tributó en España por las rentas derivadas de las operaciones citadas.

2º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 11 de mayo de 2017 se iniciaron actuaciones inspectoras en relación con Santos Futebol Clube.

3º.- Incoación acta de disconformidad.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizaron, el 24 de mayo de 2018, actas modelo A02 y números de referencia NUM001 y NUM002.

4º.- Acuerdo de liquidación.

El 30 de octubre de 2018 se notificaron al contribuyente acuerdos de liquidación de los que resultaban las siguientes deudas tributarias: 2.458.088,69 euros, de los que 2.010.960 euros correspondían a cuota y 447.128,69 euros a intereses de demora (A02 n.º NUM001) -acuerdo de liquidación del ejercicio 2013- y 256.960,49 euros, de los que 232.737 euros correspondían a cuota y 24.223,49 a intereses de demora (A02 n.º NUM002) -acuerdo de liquidación del ejercicio 2015.

La Inspección concluyó que la ganancia patrimonial obtenida por Santos Futebol Clube en la transferencia del jugador don Geronimo debía tributar en España.

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

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

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

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

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

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

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

5º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra los acuerdos de liquidación Santos Futebol Clube interpuso reclamación económico-administrativa NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

El 10 de julio de 2019 el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

6º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de SANTOS FUTEBOL CLUBE interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 784/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en los Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo con el siguiente tenor literal:

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

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

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

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

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

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

## **Tercero. Marco jurídico.**

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 13.1.i) 2º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, relativo a las "Rentas obtenidas en territorio español", que dispone:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

i) Las ganancias patrimoniales:

[...]

2.º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español".

Igualmente, será necesario proceder a la exégesis del artículo 24 TRIRNR que preceptúa:

"1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.

[...]

4. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6.ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el caso de entidades no residentes, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el valor de mercado del elemento adquirido

2. También será preciso interpretar el artículo 13 Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 que señala:

"1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el párrafo 2 del artículo 6, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que estén sitos.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para prestación de servicios profesiones, Comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de la base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado. Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves utilizados en tráfico internacional y de bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves solamente pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien o derecho distinto de los mencionados en los párrafos 1 y 2, pueden someterse a imposición en los dos Estados Contratantes".

## **Cuarto. Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.**

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, los derechos económicos derivados de la transmisión de los derechos federativos de un jugador que percibe un club o una entidad deportiva no residente en España por la transferencia de ese jugador a un club o entidad deportiva residente en España constituyen una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

**Quinto.** *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], y porque la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

2. En efecto, la tributación en España de los derechos económicos derivados de la transmisión de los derechos federativos de un jugador internacional no ha sido nunca objeto de análisis directo por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Como pone de relieve la sentencia recurrida, nuestras sentencias de 3 de marzo de 1997 y 4 de marzo de 1998 contienen algunos pronunciamientos relacionados con la tributación de los traspasos de jugadores de fútbol entre entidades deportivas españolas, y las mismas se refieren a otras figuras impositivas.

3. Además, debemos de tener en cuenta en orden a apreciar la existencia del interés casacional que el recurrente ha alegado en el escrito preparando el recurso de casación que en el informe de la Federación Internacional de Fútbol Asociación ["FIFA"] sobre traspasos internacionales en el fútbol masculino que abarca el periodo 2011 a 2020, se pone de relieve que en el mundo se llevaron a cabo en ese período un total de 133.225 traspasos y cesiones internacionales y se invirtieron en ellos 48.500 millones de dólares. La lista de los 30 primeros clubes en cuanto a primas de fichaje (que gastaron un total de 22.800 millones de dólares) está compuesta exclusivamente por entidades europeas, de las que España está en segunda posición.

Pues bien, los derechos federativos están integrados por la inscripción de un jugador a favor de un club en una federación de fútbol reconocida por la FIFA. La inscripción exige que el jugador tenga un contrato laboral vigente, que le habilite para jugar en exclusiva para dicho club.

Durante la vigencia del contrato, según la normativa de la FIFA, el jugador no puede cambiar de club voluntariamente ni puede negociar directamente con un club distinto. El traspaso de un club a otro, durante la vigencia del contrato, sólo puede hacerse mediante acuerdo entre los clubes, aunque se requiere el consentimiento del jugador. El jugador es libre de negociar directamente cuando el contrato está en el último año de vigencia y dentro de los últimos seis meses anteriores a su finalización.

Los derechos federativos tienen un contenido económico, que consiste en el precio del traspaso que ha de percibir el club que transfiere al jugador antes de la finalización del contrato. En este contenido patrimonial, al tiempo de los hechos, podían tener participación terceros.

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función nomofiláctica y unificadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de fijar un criterio claro sobre cómo tributan en España las entidades deportivas no residentes en España por los traspasos de sus jugadores a los clubs o entidades deportivas residentes en España.

La seguridad jurídica es un supraprincipio proclamado en el artículo 9.3 CE que se basa en la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y la previsibilidad en la aplicación de derecho. La seguridad jurídica es un presupuesto esencial para el progreso y el crecimiento económico de un país, es indiscutible la íntima conexión que existe entre la seguridad jurídica y el adecuado desarrollo de las actividades económicas en un régimen de economía de mercado. La seguridad jurídica en la tributación es, además, un factor imprescindible para atraer y generar inversiones tanto nacionales como internacionales. Para que la inversión en un país resulte atractiva es indispensable que los operadores económicos conozcan con antelación y certeza cuál será la tributación de sus inversiones para así poder planificar sus decisiones.

Por todas estas razones se estima necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo en la materia.

**Sexto.** *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1. Los artículos 13.1.i) 2º y 24 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.

2.2. El artículo 13 Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**Séptimo.** *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**Octavo.** *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **La Sección de Admisión acuerda:**

**1º)** Admitir el recurso de casación núm. 6519/2022, preparado por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de Santos Fútbol Club, contra la sentencia dictada el 8 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 784/2019.

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, los derechos económicos derivados de la transmisión de los derechos federativos de un jugador que percibe un club o una entidad deportiva no residente en España por la transferencia de ese jugador a un club o entidad deportiva residente en España constituyen una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 13.1.i) 2º y 24 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.

3.2. El artículo 13 Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.