

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

Referencia: NFJ092507

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 373/2024, de 4 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6519/2022

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas obtenidas en España. Ganancias patrimoniales. 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.** El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar 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 IRNR. Dicho de otra forma, la cuestión que se suscita es la tributación en España de la renta obtenida por un jugador extranjero como consecuencia de la conocida como «transferencia de derechos federativos» de un jugador de fútbol, efectuada a favor de un club o entidad deportiva residente en España. Los derechos federativos «en sentido estricto», tal y como ha declarado esta Sala, están integrados por la inscripción federativa de un jugador a favor de un club con el que tiene un contrato laboral vigente, y por la licencia que le habilita para jugar, con carácter exclusivo, en favor de dicho club. Esta es la inscripción necesaria para la práctica profesional de un deportista que tiene con un club un contrato laboral. No hay duda de la existencia de un derecho transmisible, los denominados «derechos federativos», que tienen un contenido económico y cuya transmisión determina una ganancia patrimonial en el transmitente. Queda claro que estamos ante unos derechos de contenido patrimonial, independientes del contrato laboral, que han de considerarse «*res commercium*» y aptos para que se puedan realizar negocios jurídicos sobre ellos y por tanto pueden ser transmitidos por el jugador a cualquier entidad. Los derechos federativos de un determinado deportista (en nuestro caso un jugador de fútbol), poseen un contenido patrimonial, que es denominado «derechos económicos derivados de los derechos federativos» y que se traduce, generalmente, en el beneficio económico que percibe un club por el traspaso del jugador a otro club. La transmisión de los derechos federativos de un futbolista se puede realizar, entre otros supuestos, mediante un acuerdo de traspaso que supondrá el inicio de una relación laboral con el club o entidad deportiva de destino que haya adquirido los derechos federativos, que puede comportar, como aquí ocurre, un cambio de país de residencia. Una vez realizada la transmisión de los derechos federativos, el club que los ha obtenido podrá inscribir al jugador en una federación de fútbol reconocida por la FIFA. El club de destino, para la inscripción del jugador en la Real Federación Española de Fútbol (RFEF) debe aportar, entre otras cosas, un certificado de transferencia internacional cuando el jugador venía prestando servicios en un club de otro Estado, lo que «refuerza la consideración de que se están traspasando derechos entre clubes y que el pago que efectúa el club español de destino responde al pago de un derecho ejercitable en España que hasta entonces era propiedad del club extranjero de origen». El objeto de estos contratos no es la indemnización por la extinción anticipada de una relación laboral previa, como sostiene la recurrente, sino la transmisión de unos derechos, derechos federativos de un jugador, ejercitables en España mediante la inscripción del jugador en una federación de fútbol reconocida por la FIFA por el nuevo club. Los derechos aquí examinados no están en sí mismos, por su naturaleza, situados o vinculados a un determinado territorio, sino que habilitan para obtener (como condición necesaria pero no suficiente) los servicios de un jugador profesional en cualesquiera territorios donde se organizan competiciones en el ámbito de la FIFA. En el concreto contexto de esta operación, no es dudoso, como razona la sentencia impugnada, que los derechos se transfieren justamente para «cumplirse» o ejercerse en territorio español, pues es en las competiciones organizadas por una federación española donde los servicios habilitados por los derechos se van a prestar. Hay que estar a lo dispuesto en el art. 13.1.i) 2º del TR Ley IRNR, interpretado conforme a su finalidad, sin que exista incompatibilidad alguna con la norma del devengo, pues, como expone el Abogado del Estado, en ese momento ya se sabe con seguridad que el derecho transmitido «se debe cumplir» en territorio español, que es lo decisivo. La Sala estima que es conforme a Derecho la liquidación de la Hacienda española al club brasileño derivado de la ganancia patrimonial obtenida por el traspaso de derechos federativos del jugador al Fútbol Club Barcelona, ya que los derechos económicos derivados de la transmisión de 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., ATS de 29 de marzo de 2023, recurso

n.º 6519/2022 (NFJ089378) y SAN de 8 de junio de 2022, recurso n.º 784/2019 (NFJ088063) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13 y 27.  
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.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 13.

**PONENTE:**

*Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 373/2024

Fecha de sentencia: 04/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6519/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/02/2024

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 6519/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 4 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 6519/2022, interpuesto por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de SANTOS FUTEBOL CLUBE, 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, en el recurso núm. 784/2019.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada 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 10 de julio 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.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

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

#### **Segundo.** *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 anteriormente mencionada.

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

- (i) 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).
- (ii) 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.
- (iii) Los artículos 334 y 336 del Código Civil.

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".

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".

2. La Sala de instancia, por auto de 5 de septiembre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la representación procesal de Santos Futbol Clube, como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### **Tercero.** Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 29 de marzo de 2023, apreció que 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".

2. El procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de Santos Futbol Clube, bajo la dirección de la letrada doña Laura Pla Cuesta, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 1 de junio de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega, con carácter previo, que para que un jugador ( Geronimo) pueda "fichar" (suscribir un contrato de trabajo) por un club (el Fútbol Club Barcelona -FCB-), estando vigente un contrato con otro (el SANTOS) es necesario que el club que tiene un contrato en vigor acceda a su terminación anticipada. Solo así el jugador puede fichar por el nuevo club. Pues bien, el 31 de mayo de 2013, el SANTOS y Geronimo acordaron extinguir la relación

laboral que les unía. Esta rescisión trae causa del interés del FCB en contratar los servicios de Geronimo y, como es lógico, del interés del jugador en formar parte de la plantilla del primer equipo del FCB.

La resolución anticipada del contrato que une al jugador ( Geronimo) y al club de fútbol (SANTOS) para que aquel pueda suscribir uno nuevo con otro club (el FCB) acostumbra a ser posible si el club interesado en los servicios del jugador paga una cantidad de dinero al club de origen. Dicho de otro modo, el club solo aceptará terminar el contrato que tiene suscrito con el jugador, es decir, renunciar a los derechos que dicho contrato le reconoce, con el pago de una cantidad. En el caso que nos ocupa, el mismo día 31 de mayo de 2013 en el que el SANTOS y Geronimo acordaron poner fin a su relación laboral, y en lo que podría considerarse la remuneración del FCB al SANTOS por consentir dicha rescisión anticipada del contrato con Geronimo, ambos clubes firmaron diversos contratos por los que el SANTOS percibiría ciertas cantidades en caso de que se produjeran determinados hechos.

Los acuerdos de liquidación calificaban todos los rendimientos obtenidos por SANTOS en los contratos celebrados como ganancia patrimonial sujeta a tributación en España. El presupuesto de hecho del que partió la Inspección para atraer la tributación a España de la renta obtenida por lo que denomina la "transferencia de Geronimo" al FCB, es lo dispuesto en el art. 13.3 del 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 (CDI España-Brasil). Partiendo de lo anterior, la aplicación del art. 13.1.i) 2º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) determinaría que la renta obtenida por SANTOS por acceder a la resolución anticipada de su contrato con Geronimo debería estar sometida a tributación en España, ya que, a juicio de la Inspección, estamos ante la transmisión de derechos que deben cumplirse o ejercitarse en territorio español.

Asimismo, esgrime que la cuestión con interés casacional recogida en el auto de admisión es "distinta" a las que planteó la parte en su escrito de preparación, a saber: a) Determinar la naturaleza jurídica del negocio por el que un club de fútbol no residente accede a no exigir el cumplimiento del contrato que le une con un futbolista y acuerda extinguir la relación laboral con este permitiendo que suscriba un nuevo contrato con un club residente. Frente a ello, la cuestión con interés casacional que ha formulado la Sección de admisión ya califica el negocio como "transmisión de derechos federativos" sin citar una sola norma en la que se reconozcan estos o su transmisibilidad, lo que ya hizo la sentencia que se recurre. b) Determinar si el supuesto de hecho contemplado en el art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, consistente en gravar en territorio español la ganancia patrimonial que se deriva de derechos "que se ejerciten" en territorio español, incluye las ganancias patrimoniales que son producto de la renuncia o transmisión de derechos.

En definitiva, considera que o bien las cuestiones de interés casacional formuladas en el escrito de preparación deben entenderse comprendidas en la cuestión con interés casacional admitida, dada la generalidad del planteamiento de la cuestión por la Sección de admisión, o bien debe entenderse que tales cuestiones presentan una conexión lógico-jurídica con la planteada por la Sección de admisión.

Entrando ya en las infracciones normativas y jurisprudenciales denunciadas, aduce, en primer término, la infracción de los arts. 11 y 13 del RD 1006/1985, del art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, del art. 13 del CDI España-Brasil y del art. 13 de la LGT.

Afirma que lo que retribuye la cantidad entregada por un club que pretende a un jugador al club en el que este presta los servicios es la renuncia por parte del club de origen a la exclusividad que le otorgaba el contrato laboral suscrito con el jugador. Se retribuye la renuncia al derecho a obligar al jugador a cumplir su contrato. Esta es la verdadera naturaleza del contrato que se firma entre el jugador y el club de origen, en el que, en ocasiones, como la que nos ocupa, también interviene el club de destino. Así se desprende de sus propias cláusulas, aunque las partes lo denominaran "contrato de transferencia de derechos federativos".

En este sentido, no puede perderse de vista que atendiendo a lo dispuesto en el art. 13 de la LGT, las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado.

Sostiene que la sentencia de instancia parte de la existencia de unos derechos federativos que no se encuentran regulados ni tan siquiera en el Reglamento de la FIFA, normativa que rige el fútbol mundial y a la que se sometieron las partes. Dicho Reglamento sí prevé que un jugador debe inscribirse en una asociación como profesional o aficionado para ser elegible para participar en el fútbol organizado, pero no se hace referencia alguna al concepto derechos federativos.

Por ello, entiende que la renta obtenida por SANTOS no es una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un derecho ejercitable en España, y ello por cuanto no hay derecho alguno cedido por SANTOS a favor del FCB ni de Geronimo. La renta obtenida por SANTOS deriva de su renuncia a un derecho ejercitable en Brasil: el derecho a que el jugador, en cumplimiento del contrato laboral, juegue exclusivamente con el SANTOS mientras dure la vigencia de dicho contrato.

En consecuencia, lo que subyace a lo que denominamos coloquialmente "traspaso del jugador" no es una verdadera transmisión de derechos (que ya no ostenta el club) sino una contraprestación por rescindir de mutuo acuerdo el contrato de trabajo con el club de origen, para que otro club pueda suscribir un nuevo contrato con el jugador para vincularlo, con carácter de exclusividad, a dicho club. De esta forma, el nuevo club podrá suscribir un

contrato de trabajo con él, y gracias a este último, adquirir un derecho federativo sobre el jugador. Es decir, el pago no tiene que ver con la compra de un derecho, sino con la pérdida por extinción de un derecho. Este es el único negocio que puede documentar el contrato, conforme a la normativa de la FIFA.

Precisamente por ello, se alega la infracción de los arts. 11 y 13 del RD 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, que es la normativa a la que se acudía por la Inspección y el TEAC al no aceptar la Reglamentación de la FIFA. Pues bien, el art. 11 únicamente prevé la cesión temporal de los servicios de un jugador, en ningún caso la terminación de la relación laboral. La cesión de un contrato implica la transmisión de la relación contractual en su totalidad, sin afectar a la vida e integridad del contrato, que continúa en vigor [sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2014 (recurso núm. 353/2012)]. Sin embargo, si se suscribe un nuevo contrato entre el club de destino y el jugador no puede hablarse de cesión de los servicios, como concluye la AN, ni tampoco de transmisión, pues la transmisión de los servicios de un trabajador con carácter definitivo no está contemplada por nuestro ordenamiento, es una res extra commercium (art. 1271 CC). El traspaso del jugador es, simplemente, la causa de la extinción de la relación laboral entre el club de origen y el jugador.

Precisamente, el art.13 del RD 1006/1985 vendría a confirmar la interpretación expuesta, al prever la extinción del contrato por mutuo acuerdo como previa a la cesión definitiva del deportista a otro club o entidad deportiva. No hay cesión de derechos, sino extinción del contrato.

Por ello, considera que no puede aplicarse al presente caso el art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, pues "[...] el FCB no adquiere del SANTOS un derecho ejercitable en España, pues si un derecho federativo es, como admite el auto de la Sección de Admisiones de esa Sala, la inscripción de un jugador a favor de un club en una federación de fútbol reconocida por la FIFA, la realidad es que el derecho a inscribir a Geronimo en la liga española nació única y exclusivamente de la suscripción entre el jugador y el FCB de un contrato de trabajo. Sin dicho contrato (en el que nada tiene que ver el SANTOS), por mucha renuncia que hubiera hecho el club de origen a su contrato laboral con Geronimo, el FCB no podría haber inscrito al jugador en la liga española".

En segundo término, aduce la infracción de los arts. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, y 334 y 336 del Código Civil.

Afirma que, en caso de confirmarse la posibilidad de transmitir los derechos federativos de un jugador de fútbol, entiende que la correcta interpretación del art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, en virtud del cual se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales "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", es aquella que entiende que el art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR contempla tres tipos de ganancia patrimonial:

- i) las ganancias que "se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español" (transmisiones de bienes muebles y derechos que no sean derechos reales sobre bienes inmuebles),
- ii) las ganancias que se deriven de "derechos que deban cumplirse" en territorio español, es decir, del cumplimiento de un derecho en territorio español y
- iii) las ganancias que se deriven de "derechos que se ejerciten" en territorio español, esto es, del efectivo ejercicio de un derecho en territorio español (y no de su potencial ejercicio).

El art. 334 del Código Civil incluye entre los bienes inmuebles a los derechos reales sobre bienes inmuebles, debiendo considerarse el resto, por exclusión, bienes muebles. Es por ello por lo que el art. 336 del Código Civil establece que "Tienen también la consideración de cosas muebles las rentas o pensiones, sean vitalicias o hereditarias (...)". Del mismo modo, el art. 13.1.i) 4º del TRLIRNR dispone que tributarán en España las ganancias patrimoniales "3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos".

Por lo tanto, esta distinción del art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR entre bienes muebles y derechos solo tiene sentido en la medida en que consideremos que la referencia a las rentas derivadas de otros bienes muebles, distintos de los valores, se refiere a la transmisión de dichos bienes muebles así como de derechos que no sean derechos reales sobre bienes inmuebles [por contraposición al art. 13.1.i) 4, que prevé la transmisión de bienes inmuebles y derechos sobre estos], y que la referencia a derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español se refiere a ganancias que hayan generado el cumplimiento o ejercicio de un derecho.

Considera que la opción interpretativa que defiende -que la transmisión de derechos distintos de los valores y de los derechos sobre bienes inmuebles tributen donde estén situados estos- es la que pone de manifiesto un reparto más justo y equilibrado del poder tributario entre ambos Estados, garantizando así el principio de equidad entre naciones, pues concede el derecho del Estado de origen a gravar una riqueza generada y acumulada en este último, que es en definitiva lo que se pone de manifiesto con el mayor valor a la renuncia del club de origen al contrato laboral suscrito con el jugador, en el momento de su transmisión.

Por lo tanto, y siendo de aplicación el primer inciso del art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, considera que este se refiere a transmisiones onerosas o lucrativas de bienes muebles y derechos que no sean derechos reales sobre bienes inmuebles, y en la medida en que los derechos federativos no se hallaban situados en España (como reconocen los acuerdos de liquidación) estos no podían someterse a imposición en nuestro territorio. Añade que el

segundo y tercer supuesto no serían aplicables porque el que ha hecho nacer un derecho federativo con la suscripción de un contrato de trabajo con el jugador y, a continuación, lo ha ejercitado en España, es el FCB; pero la ganancia del SANTOS no es producto del cumplimiento o ejercicio de ese derecho.

En efecto, si entendemos que los derechos federativos son transmisibles, entonces lo que se transmite es un derecho en abstracto a inscribir a un jugador en una federación deportiva y en las competiciones oficiales, pero en tal caso el derecho no tiene vinculación con ningún territorio, pues solo así se explica que SANTOS y el FCB pudieran ejercitar el mismo derecho en países distintos. Dicho de otro modo, si los derechos federativos son transmisibles, el SANTOS no ha podido obtener una ganancia por transmitir un derecho que debe ejercitarse en España porque ese mismo derecho él lo ejercitó en Brasil y no habría podido ejercitarlo en España.

Deduca las siguientes pretensiones:

"[...] La pretensión deducida en el presente recurso radica en que ese Tribunal Supremo al que nos dirigimos, en recta interpretación de los arts. 11 y 13 del RD 1006/1985, 13.1.i) 2º del TRLIRNR, art. 13 del CDI España-Brasil, 13 de la LGT y 334 y 336 del Código Civil, anule la sentencia de instancia y entre a conocer del presente litigio, determinando que:

a. El objeto de un contrato denominado de traspaso de derechos federativos no son los servicios del futbolista, ni derechos federativos de ningún tipo, sino la extinción de mutuo acuerdo de la relación laboral entre el club de origen y el jugador para que este último pueda firmar un contrato con un nuevo club, siendo el importe pagado por el club que pretende contratar al jugador el precio, no de un supuesto derecho federativo, sino de la renuncia del club de origen a su derecho a obligar al jugador a cumplir su contrato laboral. Por este motivo, no resulta aplicable al caso el art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR. No hay derecho alguno transmitido por el club de origen del jugador.

b. Ad cautelam, de entenderse que existen realmente los derechos federativos (a pesar de no estar regulados en norma alguna) y ser posible su transmisión, a efectos del art. 13.1.i). 2º TRLIRNR, nos hallamos ante la transmisión de un derecho que tributa en el lugar en el que este está situado, esto es, en el Estado del club transmitente.

c. Ad cautelam, de entenderse que los derechos federativos existen y son transmisibles, y que el art. 13.1.i). 2º TRLIRNR solo contempla una regla de localización para la transmisión de derechos, esto es, el lugar en el que deben cumplirse o ejercitarse, los referidos derechos federativos no podrían considerarse derechos que deben cumplirse o ejercitarse en territorio español, sino desvinculados de cualquier territorio, pues el club de origen no ha podido obtener una ganancia por transmitir un derecho que debe ejercitarse en España cuando ese mismo derecho él lo ejercitó en su Estado de residencia y no habría podido ejercitarlo en España".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que, estimando el recurso, anule la sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la sentencia de la Audiencia Nacional conforme a lo solicitado en la demanda, y, en consecuencia, anule y deje sin efecto tanto las referidas resoluciones como los acuerdos de liquidación que confirma, por el concepto de IRNR, ejercicios 2013 y 2015, por importes de 2.458.088,69 € y 256.960,49 €, respectivamente. Todo ello con imposición de costas a la parte recurrida".

#### **Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 19 de julio de 2023.

Alega, en primer término, sobre la existencia de un derecho transmisible y la naturaleza del negocio celebrado entre la recurrente y su contraparte residente en España.

Considera que esta primera cuestión queda fuera del perímetro de discusión casacional determinado por el Auto de Admisión (AA). Afirma que no es solo que nos atengamos a los términos (poco dudosos) de la cuestión de interés casacional objetivo (que en efecto asume que estamos ante un negocio de "transmisión de los derechos federativos de un jugador"), es que la explicación que justifica la admisión en el RJ Quinto de ese AA resulta, a estos efectos, concluyente: muestra que lo que discute la recurrente en su primer bloque impugnatorio no le suscita al TS duda alguna que justifique su intervención.

Añade que esta cuestión está concluyentemente resuelta en la sentencia sobre la base de (i) jurisprudencia, aunque no reciente, sólidamente formada y de (ii) la interpretación del contrato del que derivan las rentas gravadas. Se trata de una serie de STS, de contenido uniforme, que la sentencia impugnada cita y parcialmente transcribe: las de fechas 3 de marzo de 1997 ( ROJ: STS 1490/1997) y 4 de marzo de 1998 ( ROJ: STS 1468/1998), a las que hay que añadir la de 16 de julio de 1998 ( ROJ: STS 4799/1998).

Sostiene que, aunque es indudable que el TS puede reconsiderar su doctrina -para confirmarla, matizarla o rectificarla-, el AA no ha concebido la conveniencia de esa reconsideración en el presente caso. Su enfoque no es calificar el negocio sino, asumiendo como punto de partida que se trata de la transmisión de los derechos federativos de un jugador (que es justamente lo que, sobre la base de esa jurisprudencia, sostuvieron la Administración y la Sala de instancia), dilucidar su tributación cuando la parte transmitente es una entidad no residente, a la vista de las normas reguladoras del IRNR (no vigentes al tiempo de aquellas sentencias).

En definitiva, sostiene que la recurrente era titular de determinados derechos de contenido económico, usualmente llamados derechos federativos, referidos al jugador "traspasado", que integraban su patrimonio y que por medio del contrato los transmitió a cambio de un precio.

En segundo término, afirma que la renta ha sido obtenida en territorio español.

Sostiene que, como concreta el AA, se trata de dilucidar si una entidad no residente tributa en España por las rentas que (indiscutiblemente) obtiene por el "traspaso" de jugadores a entidades (clubes o sociedades anónimas deportivas) residentes en España, que desarrollan en España la actividad de participar en competiciones deportivas profesionales.

Una vez establecido que la renta es una ganancia patrimonial, hay que estar a lo que dispone el art. 13.1, i) del TRLIRNR, concretamente su ordinal 2º:

"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."

Sostiene el Abogado del Estado que la norma adopta, conforme a su redacción, una perspectiva dinámica o prospectiva. Aunque la expresión "derechos que deban cumplirse" resulta poco propia, pues los derechos no se "cumplen", es significativa del sentido y finalidad del precepto: tomar en consideración la orientación, destino o designio de la operación en que se obtiene la ganancia. Los derechos en cuestión no están en sí mismos, por su naturaleza, situados en o vinculados a un determinado territorio, sino que habilitan para obtener (como condición necesaria pero no suficiente) los servicios de un jugador profesional en cualesquiera territorios donde se organizan competiciones en el ámbito de la FIFA. En el concreto contexto de esta operación, no es dudoso, como razona la sentencia (FD Séptimo), que los derechos se transfieren justamente para "cumplirse" o ejercerse en territorio español, pues es en las competiciones organizadas bajo los auspicios de una federación española donde los servicios habilitados por los derechos se van a prestar.

Ciertamente, tratándose de una ganancia patrimonial no es directamente aplicable el art. 13.1, b) 2º del TRLIRNR citado por la sentencia, pero sí proporciona una pauta interpretativa útil (desde la perspectiva de la interpretación sistemática), pues la transmisión está orientada a posibilitar determinadas prestaciones de servicios que serán "utilizadas" en territorio español. Desde este punto de vista, la sentencia del TS de 16 de julio de 1998, aunque no resuelve nuestro caso ni aplica, por razón del tiempo, el TRLIRNR, proporciona una pauta útil que conduce a la sujeción de la renta obtenida por la transmitente no residente.

Asimismo, destaca que, en el momento del devengo, ya se sabe con seguridad que el derecho transmitido "se debe cumplir" en territorio español.

Por último, en relación con el artículo 13 del CDI, sostiene que no siendo aplicables los dos primeros apartados, hay que estar al tercero, residual, que permite que España someta a imposición la ganancia obtenida conforme a su Derecho interno, en este caso conforme al TRLIRNR, que es lo que ha sucedido.

Respecto de la pretensión deducida por el recurrente y el pronunciamiento que solicita, señala lo siguiente:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

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 que está sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

**Quinto.** *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 20 de julio de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de diciembre de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 27 de febrero de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar 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.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Traspaso de derechos federativos y otros acuerdos celebrados entre el Santos Futebol Clube y el Fútbol Club Barcelona.

El 31 de mayo de 2013, Santos Futebol Clube celebró un contrato en virtud del cual transfirió los derechos federativos del jugador don Geronimo al Fútbol Club 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 adquiría al jugador el 40% de los derechos económicos que este poseía.

En el segundo de los citados contratos, la entidad Terceira Estrela Investimentos SA adquiría 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.

Asimismo, 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 Futbol 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 ( Corsario) 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.

## 2.2. Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

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

## 2.3. 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.

## 2.4. 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.

## 2.5. 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.

## 2.6. 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, dictando sentencia desestimatoria en fecha 8 de junio de 2022.

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.

### **Segundo.** Marco normativo de aplicación.

1. Conforme al auto de admisión, 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 ["TRIRNR"], 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".

2. Asimismo, será necesario 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 sitios.

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" (sic).

### **Tercero.** *Consideraciones previas a la resolución de la cuestión de interés casacional objetivo.*

1. Ya se ha expuesto que la cuestión identificada como de interés casacional se contrae a 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.

Dicho de otra forma, la cuestión que se suscita es la tributación en España de la renta obtenida por un club extranjero como consecuencia de la conocida como "transferencia de derechos federativos" de un jugador de fútbol, efectuada a favor de un club o entidad deportiva residente en España.

2. La recurrente, reiterando lo aducido en su escrito de preparación, alega dos grupos de infracciones en que, a su juicio, ha incurrido la sentencia impugnada en casación y que se corresponden con una parte de las cuestiones litigiosas planteadas en la instancia.

En relación con la primera de las infracciones -infracción de los arts. 11 y 13 del RD 1006/1985, del art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, del art. 13 del CDI España-Brasil y del art. 13 de la LGT- sostiene, en esencia, que "[...] lo que retribuye la cantidad entregada por un club que pretende a un jugador al club en el que este presta los servicios es la renuncia por parte del club de origen a la exclusividad que le otorgaba el contrato laboral suscrito con el jugador. Se retribuye la renuncia al derecho a obligar al jugador a cumplir su contrato. Esta es la verdadera naturaleza del contrato que se firma entre el jugador y el club de origen, en el que, en ocasiones, como la que nos ocupa, también interviene el club de destino".

La consecuencia que extrae de la vulneración denunciada es que la renta obtenida por la recurrente " [...] no es una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un derecho ejercitable en España, y ello por cuanto no hay derecho alguno cedido por Santos a favor del FCB ni de Geronimo", sino que "[...] deriva de su renuncia a un derecho ejercitable en Brasil: el derecho a que el jugador, en cumplimiento del contrato laboral, juegue exclusivamente con el Santos mientras dure la vigencia de dicho contrato".

De otro lado, en relación con el segundo grupo de infracciones - infracción de los arts. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, y 334 y 336 del Código Civil- sostiene que en caso de confirmarse la posibilidad de transmitir los derechos federativos de un jugador de fútbol y de prevalecer la calificación de ganancia patrimonial, carecería de fuente española a los efectos del art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, pues "[...] en la medida en que los derechos federativos no se hallaban situados en España (como reconocen los acuerdos de liquidación) estos no podían someterse a imposición en nuestro territorio". Añade que "[...] si entendemos que los derechos federativos son transmisibles, entonces lo que se transmite es un derecho en abstracto a inscribir a un jugador en una federación deportiva y en las competiciones oficiales, pero en tal caso el derecho no tiene vinculación con ningún territorio, pues solo así se explica que SANTOS y el FCB pudieran ejercitar el mismo derecho en países distintos".

3. Con carácter previo al examen de las infracciones denunciadas y, toda vez que la recurrente afirma que la cuestión de interés casacional seleccionada en el auto de admisión es " distinta" a las planteadas por la parte en

su escrito de preparación, consistentes, de un lado, en "determinar la naturaleza jurídica del negocio por el que un club de fútbol no residente accede a no exigir el cumplimiento del contrato que le une con un futbolista y acuerda extinguir la relación laboral con este permitiendo que suscriba un nuevo contrato con un club residente "; y de otro en "determinar si el supuesto de hecho contemplado en el artículo 13.1.i).2º del TRLIRNR, consistente en gravar en territorio español la ganancia patrimonial que se deriva de derechos "que se ejerciten" en territorio español, incluye las ganancias patrimoniales que son producto de la renuncia o transmisión de derechos ", y expresa su "lamento" porque la cuestión con interés casacional que ha formulado la Sección de Admisión "[...] ya califica el negocio como "transmisión de derechos federativos" sin citar una sola norma en la que se reconozcan estos o su transmisibilidad", lo que le lleva a interpretar que "o bien las cuestiones de interés casacional formuladas en el escrito de preparación deben entenderse comprendidas en la cuestión con interés casacional admitida, dada la generalidad del planteamiento de la cuestión por la Sección de admisión, o bien debe entenderse que tales cuestiones presentan una conexión lógico-jurídica con la planteada por la Sección de admisión, consistente en dilucidar si la renta obtenida por un "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" es una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes", procede realizar alguna reflexión en este punto.

4. Con carácter general, se ha señalado que el elemento nuclear que caracteriza y define el recurso de casación introducido por la LO 7/2015, es el denominado interés casacional objetivo que debe ser delimitado en el auto de admisión previsto al efecto, de suerte que en la controversia a enjuiciar se le reconoce un efecto catalizador que condiciona y delimita el debate entre las partes y, claro está, el propio escrito de interposición, que debe estar y seguir las pautas que quedan marcadas en el auto de admisión y debe centrarse en las normas y jurisprudencia que se han identificado como susceptibles de interpretación. Ciertamente en esta regla general caben excepciones e, incluso, a veces, la Sala sentenciadora se ha visto en la necesidad de hacer matizaciones o acotaciones del auto de admisión y de las cuestiones identificadas como de interés casacional objetivo, con el fin de dar debido cumplimiento a la función que se le asigna legalmente a este recurso de casación y de dar satisfacción al principio vertebrador de la tutela judicial efectiva.

Ya en nuestra sentencia 1807/2020, de 21 de diciembre, RCA 4992/2019, ECLI:ES:TS:2020:4507, nos hemos pronunciado sobre la posibilidad de abordar en la sentencia aquellas cuestiones que, sin ser rechazadas expresamente por el auto de admisión, no habían sido identificadas por el mismo como constitutivas de interés casacional objetivo:

"En efecto, el problema que se plantea en este recurso de casación consiste en que planteadas una serie de cuestiones de posible interés casacional por la parte recurrente en su escrito de preparación, la selección de una de ellas como de interés casacional por la Sección de Admisión, guardando silencio sobre el resto, conlleva, a juicio de la recurrente, que quepa extender el escrito de interposición a aquellas cuestiones sobre las que nada se dijo, y deba entrar la Sala sentenciadora a enjuiciarlas y resolverlas. Esto es, que la identificación de una cuestión con interés casacional objetivo en el auto de admisión, sin pronunciarse sobre el resto de cuestiones, representa una especie de salvoconducto que procura que se extienda el objeto del recurso de casación también a las omitidas.

Tal parecer de la parte recurrente resulta contrario a la esencia y fundamento del recurso de casación introducido por la LO 7/2015. Ciertamente en el diseño legal del recurso de casación se produce una tensión entre el ius constitutionis y el ius litigatoris, puesto que si bien se persigue como primer objetivo del mismo la depuración del ordenamiento jurídico, lo que le otorga una clara vocación nomofiláctica, no cabe descuidar el derecho subjetivo de las partes que en definitiva impulsan el propio proceso que desemboca en la resolución casacional. Ahora bien, esta satisfacción del ius litigatoris que se aspira a conseguir a través del recurso de casación, no cabe independizarla y desvincularla del núcleo esencial del recurso de casación, esto es, de la cuestión con interés casacional objetivo, que es la que debe de dilucidarse y dar paso, en su caso, a la creación, modificación o ratificación de la jurisprudencia, lo que determinará, a la postre y cuando proceda, la satisfacción del interés de la parte; no cabe, pues, entrar a dilucidar y resolver cuestiones o pretensiones que resultan ajenas a la cuestión que ha sido seleccionada en el auto de admisión, o delimitada, en su caso por razones extraordinarias, por la Sección sentenciadora.

Ya en otras ocasiones hemos traído a colación los últimos párrafos de su Preámbulo (Apartado XII), en los que se recoge que:

"En este ámbito, y con la finalidad de intensificar las garantías en la protección de los derechos de los ciudadanos, la ley opta por reforzar el recurso de casación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho. De esta forma, el recurso de casación podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Con la finalidad de que la casación no se convierta en una tercera instancia, sino que cumpla estrictamente su función nomofiláctica, se diseña un mecanismo de admisión de los recursos basado en la descripción de los supuestos en los que un asunto podrá acceder al Tribunal Supremo por concurrir un interés casacional. Así, la Sala de casación podrá apreciar que en determinados casos existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión. El recurso deberá ser admitido en determinados supuestos, en los que existe la presunción de que existe interés casacional objetivo".

En estos párrafos se extractan la esencia y finalidad del recurso de casación, en el que se produce una clara vinculación entre el objeto del recurso y la cuestión con interés casacional objetivo, de suerte que si no se identifica en la controversia la cuestión que reúna esta condición, no cabe admitir el recurso de casación, pero siendo esta condición necesaria no es suficiente, en tanto que aún de concurrir se precisa que lo sea para la formación de jurisprudencia.

Razones que impiden que, seleccionada por la Sección de admisión una cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, deba entrarse a resolver aquellas otras cuestiones surgidas en la controversia general en las que no se apreció interés casacional objetivo.

Dicho todo ello, sin embargo, aun cuando la cuestión identificada de interés casacional objetivo debe configurar el objeto del recurso de casación y debe determinar, prima facie, el contenido de los escritos de las partes procesales, no puede obviarse la pretensión instada vinculada a la fijación de doctrina y delimitación de la cuestión seleccionada; lo que conlleva que cuando por razones objetivas, para dilucidar dicha cuestión de interés casacional, o subjetivas, para la satisfacción del interés subjetivo de la parte vinculado a la cuestión casacional objetiva, sea necesario, por constituir presupuesto obligado, o consecuencia derivada, se debe entrar y resolver otras cuestiones que sin haber sido identificadas en el auto de admisión como de interés casacional objetivo, posean la referida dependencia respecto de la cuestión identificada en el auto de admisión. Lo cual resulta de todo punto ajeno a la aspiración de la parte recurrente, que pretende que se entre a enjuiciar una cuestión que no fue seleccionada en el auto de admisión, ni guarda relación alguna con la cuestión de interés casacional, no siendo necesaria su resolución para resolver la cuestión con interés casacional fijada en el auto de admisión, ni su resolución es la consecuencia subsiguiente a la resolución de la cuestión identificada de interés casacional."

En esta línea, se encuentra también la posición del Pleno no jurisdiccional de la Sala Tercera, celebrado el 3 de noviembre de 2021, cuyos apartados V y VI expresan lo siguiente:

#### "V. SOBRE EL CONTENIDO DE LA SENTENCIA Y SU RELACIÓN CON EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO IDENTIFICADO EN EL AUTO DE ADMISIÓN

La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional.

#### VI. SOBRE LAS CONSECUENCIAS O TRASCENDENCIA DEL SENTIDO DEL JUICIO (ESTIMATORIO O DESESTIMATORIO) DE LA SECCION DE ENJUICIAMIENTO ACERCA DE LA CUESTION DOTADA DE INTERÉS CASACIONAL, EN RELACIÓN CON LA DECISION DE LAS CUESTIONES Y PRETENSIONES DEDUCIDAS EN EL PROCESO.

Una vez fijada la interpretación de la cuestión identificada en el auto de admisión, y en la hipótesis de que se haya resuelto en sentido favorable para las tesis del recurrente, el Tribunal pasa a resolver el tema litigioso con plenitud de conocimiento, en los términos en que se hubiera planteado. Así lo ha entendido la propia Sala Tercera, v.gr., en la STS (Sec. 4ª) de 29-1-2018, RC 1578/2017, que razona que "Casada y anulada esa sentencia procede que esta Sala resuelva ya como órgano de segunda instancia las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso ( artículo 93.1 de la LJCA), lo que permite una cognición plenaria de lo planteado en demanda.

Del mismo modo, la Sala entiende que, aun habiéndose interpretado la cuestión dotada de interés casacional en el sentido propugnado por la parte recurrente, puede ser pertinente la retroacción de las actuaciones para que la Sala de instancia vuelva a resolver sobre el fondo, si las actuaciones practicadas en la instancia adolecen de insuficiencias que impiden al Tribunal Supremo formar un juicio con las debidas garantías sobre el tema litigioso.

5. En el caso que se examina, toda vez las cuestiones planteadas por la recurrente guardan relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional, procede entrar en su examen a fin de determinar si la renta obtenida por "un club o una entidad deportiva no residente en

España por la transferencia de un jugador a un club o entidad deportiva residente en España" es una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

**Cuarto.** *Criterio interpretativo de la Sala. Existencia de un derecho transmisible y generación de una ganancia patrimonial.*

1. El primer grupo de infracciones denunciadas por la recurrente exige determinar si existe un derecho transmisible, en este caso, los denominados "derechos federativos", de contenido económico cuya transmisión determina una ganancia patrimonial en el transmitente.

Afirma la recurrente que el auto de admisión admite, sin justificar, la existencia de los denominados "derechos federativos" y su contenido económico. Frente a ello, sostiene que en los traspasos de jugadores no puede aplicarse el artículo 13.1.i) 2º del TRLIRNR, y ello por cuanto la renta obtenida por el club de origen por resolver el contrato laboral del jugador no deriva de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español, sino de la renuncia del club de origen a la exclusividad que le otorgaba el contrato laboral suscrito con el jugador.

Cuestiona que en las citadas operaciones se produzca realmente la transferencia de ningún derecho, puesto que, conforme al Reglamento de la FIFA, órgano rector del fútbol mundial, no existe tal transmisión. Considera que lo único que puede desprenderse del citado Reglamento es que, para que un jugador pueda inscribirse a nombre de un club en una federación, debe aportarse una copia del contrato de trabajo ( artículo 8 del Reglamento de la FIFA), por lo que el derecho a federarlo nace con el contrato de trabajo suscrito entre el futbolista y el nuevo club. Del mismo modo, para que un jugador pueda cambiar de equipo debe, necesariamente, obtener la baja federativa del club de origen ( artículo 9 del Reglamento de la FIFA). En cualquier caso, un club puede contratar a un jugador sin necesidad de compensar económicamente al club de salida, si su contrato de trabajo ha vencido o si está en los últimos seis meses de vigencia ( artículo 18.3 del Reglamento de la FIFA).

Sostiene que lo que subyace a lo que se denomina el "traspaso del jugador" o el "traspaso de derechos federativos entre clubes" no es una verdadera transmisión de derechos ejercitables en España mediante la inscripción del jugador en una federación de fútbol reconocida por la FIFA por el nuevo club, sino la consecuencia de la extinción de una relación laboral previa y el nacimiento de una nueva. Otra cosa es que el club que tiene inscrito el jugador en su federación exija el pago de una contraprestación por rescindir el contrato de trabajo que le une con el jugador (la denominada "cláusula de rescisión") para que este pueda suscribir un nuevo contrato con el nuevo club y este pueda adquirir el derecho a inscribirlo en su federación.

2. Las infracciones denunciadas por la parte recurrente no pueden ser admitidas, pues esta Sala no alberga duda de la existencia de un derecho transmisible, los denominados "derechos federativos", que tienen un contenido económico y cuya transmisión determina una ganancia patrimonial en el transmitente. A tal fin se realizan las siguientes consideraciones.

2.1. Los derechos federativos "en sentido estricto", tal y como ha declarado esta Sala, están integrados por la inscripción federativa de un jugador a favor de un club con el que tiene un contrato laboral vigente, y por la licencia que le habilita para jugar, con carácter exclusivo, en favor de dicho club. Esta es la inscripción necesaria para la práctica profesional de un deportista que tiene con un club un contrato laboral [ SSTS de 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 194/2008) y 5 de mayo de 2011 (rec. cas. 796/2007)]. Añaden las sentencias referidas:

"[...] De esta inscripción y licencia se deriva que el jugador únicamente podrá vestir los colores de dicho equipo en competiciones oficiales y deberá permanecer bajo la disciplina del club. Es decir, de esta inscripción nacen una serie de derechos y obligaciones que, a su vez, podrán ser objeto de negocios jurídicos, como es la cesión temporal o definitiva del jugador. Estos derechos federativos podrán ser objeto de negocios jurídicos, como es la cesión temporal o definitiva del jugador. Estos derechos federativos podrán ser objeto de cesión temporal o definitiva, previo consentimiento favorable del futbolista, entre las SAD y los Clubes. Sin embargo, el valor económico o derecho económico de este derecho federativo se halla en que la rescisión unilateral por parte del futbolista del contrato federativo, sin motivo justificado ni causa deportiva justificada, implica el deber de abonar una indemnización al club deportivo -- artículo 21 del Reglamento FIFA sobre el Estatuto y Transferencia de Jugadores y artículo 13 a) del RD 1.006/1985, de 26 de junio--.

De ahí que existan las cláusulas de rescisión, que es el montante económico que el jugador deberá satisfacer a su club en el caso que aquél decida rescindir unilateralmente su contrato, y, correlativamente, los derechos de traspaso. Estos derechos no tendrían valor económico alguno si el jugador pudiese rescindir unilateralmente su contrato con un preaviso de 15 días, como establece la normativa laboral común.

Por tanto, queda claro que estamos ante unos derechos de contenido patrimonial, independientes del contrato laboral, que han de considerarse "res commercium" y aptos para que se puedan realizar negocios jurídicos sobre ellos y por tanto pueden ser transmitidos por el jugador a cualquier entidad.

Por ello, carece de sentido que la sentencia de instancia diga que comparte el razonamiento de la Inspección de los tributos que cita en el Fundamento de Derecho Noveno argumentando que "tales derechos solo tienen razón de ser en el marco de las relaciones entre jugadores y clubes y entre clubes entre sí, por lo que es fácil concluir que la transmisión de ese derecho solo puede tener lugar entre clubes, dado que únicamente el club en que está inscrito el jugador puede ser titular de esos derechos, y únicamente puede cederlo a otro club. Por tanto, solo en calidad de mediador puede intervenir un tercero en la operación de cesión de derechos federativos".

El titular de los derechos federativos de un futbolista es el club al que pertenece, lo que le permite inscribir al jugador en una competición oficial con el consentimiento del jugador. Los derechos federativos tienen un contenido patrimonial, independiente del contrato laboral, que hace que sean aptos para que se puedan realizar negocios jurídicos sobre ellos, de tal forma que se pueden transmitir a otros clubes, normalmente por una cantidad económica, y siempre con el mutuo acuerdo de las partes implicadas y del futbolista. El traspaso de los derechos federativos también supone el fin de la relación laboral del jugador con el club vendedor, y el inicio de una nueva relación laboral con el club comprador. El único caso en el que el futbolista es titular de los derechos federativos es en el momento en que se produzca el vencimiento de su contrato con el club al que pertenecía, ya que el club pierde la titularidad de esos derechos federativos, así como de los derechos económicos inherentes.

Los derechos federativos de un determinado deportista (en nuestro caso un jugador de fútbol), poseen un contenido patrimonial, que es denominado "derechos económicos derivados de los derechos federativos" y que se traduce, generalmente, en el beneficio económico que percibe un club por el traspaso del jugador a otro club. En efecto, la transmisión de los derechos federativos de un futbolista se puede realizar, entre otros supuestos, mediante un acuerdo de traspaso que supondrá el inicio de una relación laboral con el club o entidad deportiva de destino que haya adquirido los derechos federativos, que puede comportar, como aquí ocurre, un cambio de país de residencia. Una vez realizada la transmisión de los derechos federativos, el club que los ha obtenido podrá inscribir al jugador en una federación de fútbol reconocida por la FIFA.

Olvida la recurrente que el club de destino, para la inscripción del jugador en la Real Federación Española de Fútbol (RFEF) debe aportar, entre otras cosas, un certificado de transferencia internacional cuando el jugador venía prestando servicios en un club de otro estado, lo que, a juicio de esta Sala, refuerza la consideración de que se están traspasando derechos entre clubes y que el pago que efectúa el club español de destino responde, como posteriormente analizaremos, al pago de un derecho ejercitable en España que hasta entonces era propiedad del club extranjero de origen.

A lo expuesto, se añade que una de las causas de cancelación de las licencias de los futbolistas es la transferencia de los derechos federativos [( art. 19.1.e) del Reglamento General de la RFEF].

2.2. Tal y como afirma el Abogado del Estado y recuerda la sentencia impugnada en casación, existe un cuerpo de jurisprudencia, no reciente, pero sí sólidamente formada, sobre la transmisión de los derechos federativos y su contenido económico. A tal fin, cabe citar las SSTs de 3 de marzo de 1997, 4 de marzo de 1998 (rec. apelación 1107/1992) y 16 de julio de 1998 (rec. apelación 4426/1992), razonando esta última, con cita de las anteriores, en los siguientes términos:

" Esta Sala, ya en sentencias, entre otras, de 3 de marzo de 1997 y 4 de marzo de 1998, tiene afirmado, en casos semejantes al presente (aunque referidos a Impuestos diversos), entre otros puntos, y en resumen, lo siguiente:

No son de recibo las tesis, sostenidas por la entidad recurrente, primero, de que la capacidad productiva de un futbolista, aisladamente considerada, queda fuera del comercio humano y, como tal, no puede ser objeto de contrato ni de cesión por no haber podido quedar, además, integrados en el ámbito patrimonial del Club cedente los servicios que el deportista le presta y, en consecuencia, por no haberlos podido transmitir al cesionario; y, segundo, de que, siendo presupuesto de cualesquiera traspasos o cesiones de tales servicios la extinción o suspensión de la relación contractual entre el jugador y el Club de procedencia, la percepción de cantidades por esa transmisión o cesión habría de serlo a título de "indemnización", bien por la resolución anticipada del contrato, bien por su suspensión temporal, bien para compensar la preparación y formación recibidas por el deportista o bien por cualquier otra causa similar.

Este tema de los traspasos o cesiones de los servicios de los jugadores de fútbol está conectado con la naturaleza especial que ha ido adquiriendo el trabajo deportivo, con contenidos económicos ciertamente impensables en los albores de su desempeño profesional.

En un principio, se huyó, incluso, de calificar de laboral la relación contractual que ligaba a un deportista profesional con un determinado Club o entidad deportiva (...) fue el Estatuto de los Trabajadores de 10 de marzo de 1980 -hoy texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo de 24 de marzo de 1995- el que, después de configurarla como relación laboral especial - artículo 2.1.d)-, determinó su desarrollo reglamentario, que se llevó a cabo, primero, mediante el Real Decreto 318/1981, de 5 de febrero, y, después y en la actualidad, mediante el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que ha sustituido, derogándolo, al anterior.

Ambos Reales Decretos regularon la cesión temporal de jugadores frente al régimen excepcional que recogía el estatuto de 1980, que, en su artículo 43, prohibía la contratación de trabajadores "para prestarlos o cederlos temporalmente a un empresario". Y tanto el Real Decreto 318/1981 como el Real Decreto 1006/1985, en sus respectivos artículos 7 y 11, contemplan, expresamente, la cesión de los servicios de un deportista profesional por un Club o entidad deportiva a otra, con el consentimiento expreso del deportista cedido, y no sólo eso, sino que contemplan la cesión mediante contraprestación económica en la que el deportista transferido o cedido tiene reconocido el derecho a percibir la cantidad acordada en pacto individual o colectivo, que no podrá ser inferior al 15% bruto de la que se hubiera estipulado.

Pero hay que resaltar, además, que la cesión temporal puede convertirse en definitiva y no sólo cuando la duración de aquélla coincide con lo que reste de vigencia al contrato del deportista profesional con el Club o entidad de procedencia - supuesto expresamente contemplado en el apartado 3 del artículo 11 del mencionado Real Decreto 1006/1985-, sino porque así lo prevé expresamente en su artículo 13.a) al tratar de la extinción del contrato por mutuo acuerdo de las partes y del supuesto de que esa extinción "tuviese por objeto la cesión definitiva del deportista a otro Club o entidad deportiva", en cuyo caso habrá de estarse a lo que las partes pacten sobre condiciones económicas de conclusión del contrato y, a falta de pacto, la indemnización para el deportista, como en el caso de la cesión temporal, no puede ser inferior al 15% bruto de la cantidad estipulada.

Por otra parte, resulta altamente significativo que las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a los Clubes de Fútbol, aprobadas por Orden de 29 de mayo de 1986, den el tratamiento contable de "activo inmaterial" a los gastos de adquisición de jugadores, disponiendo en su Norma 6 su contabilización en una cuenta específica titulada "derechos de adquisición de jugadores", "al producirse dichos gastos en virtud de una transacción con el mundo exterior y existir una cuantificación concreta de su importe" (...).

Con todo lo anterior se 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 considerado 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 sólo absurdo sino contrario a su misma caracterización legal.

No puede prosperar, tampoco, según se ha anticipado anteriormente, la consideración de las percepciones por razón del traspaso o cesión de los servicios de un deportista como supuestos de "indemnización" por resolución anticipada o suspensión del contrato, por compensación de la preparación o formación recibidas por el deportista o por cualquier otra causa. Aunque éste es un argumento utilizado por el recurrente dentro de la tesis de la sentencia aquí impugnada, es decir, dirigido a combatir la procedencia de la liquidación del Impuesto objeto de controversia, 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 aquélla tenía el primero, ni como indemnización por esa renuncia que hace el segundo.

(...)

Con otras palabras: en supuestos de mutuo acuerdo, como aquí acontece, la contraprestación deriva directamente de la voluntad contractual de las partes y no de situación indemnizatoria alguna provocada por un daño a resarcir".

En similares términos se ha pronunciado esta Sala en STS de 24 de septiembre de 2012 (rec. cas. 3025/10), entre otras, en la que se declara:

"[...] Nada distinto deriva de nuestra doctrina, porque, examinado supuestos como el de autos en otras sociedades anónimas deportivas o clubes de fútbol, hemos concluido que: (i) conforme a la legislación aplicable "los titulares de los derechos federativos son, exclusivamente, los clubes mientras dure la relación laboral con el jugador, que los mismos pueden ceder o transmitir, temporal o definitivamente, dichos derechos a otro club, siempre con consentimiento del jugador, y que, de la cantidad percibida por la cesión o traspaso, el futbolista tendrá derecho a un porcentaje que no podrá ser inferior al 15 por 100, extinguiéndose en el momento de la cesión o traspaso la relación laboral entre el jugador y el club cedente"

Resulta, pues, concluyente que el objeto de estos contratos no es la indemnización por la extinción anticipada de una relación laboral previa, como sostiene la recurrente, sino la transmisión de unos derechos,

derechos federativos de un jugador, ejercitables en España mediante la inscripción del jugador en una federación de fútbol reconocida por la FIFA por el nuevo club.

2.3. Los razonamientos expuestos nos llevan a compartir las reflexiones que realiza el auto de admisión en torno a los derechos federativos -apartado 3º del RJ Quinto-, en el que se señala:

"[...] 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".

2.4. A lo expuesto, se añade que la transmisión de los derechos federativos se encuentra sujeta al IVA, pues se ha considerado que es una operación que forma parte esencial de la actividad de un club y que las cesiones o traspasos de deportistas profesionales, con sus respectivas extinciones de contrato con la entidad vendedora y formalización con el club comprador, se incluyen en las prestaciones de servicio del artículo 11.2 de la LIVA, y no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en STS de 4 de marzo de 1998, cit, en la que se declara:

"Distinta es, empero, la situación a partir de la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante la precitada Ley 30/1985.

En efecto; el art. 3º.1 de esta Ley -hoy 4º.1 de la vigente de 28 de Diciembre de 1992- determina que "están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional", entendiéndose como tales, esto es, como realizadas en el desarrollo de actividades de esta naturaleza -art. 4º.5.b)- "las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos..". Por su parte, la nueva redacción del ya mencionado art. 7º.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aquí aplicable, declaraba, coherentemente con la delimitación del hecho imponible del nuevo Impuesto, la no sujeción al expresado concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de las realizadas "por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional -ya no se exigía, por tanto, el requisito de tipicidad y habitualidad de los actos en el tráfico de las empresas o entidades- y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido".

(...)

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".

2.5. Asimismo, cabe recordar que la Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprobaron las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas, recogió en la norma de valoración 5ª, Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial, los derechos de adquisición de jugadores que define en los siguientes términos:

"e) Derechos de adquisición de jugadores: Se entiende por derechos de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de un determinado jugador (nacional o extranjero) procedente de otra entidad.

El importe de adquisición incluirá el importe a pagar a la entidad de donde proviene el jugador, conocido como "transfer", así como todos los gastos necesarios para la adquisición del jugador. Este importe es independiente del contrato que pueda firmarse entre entidad y jugador por la prestación de sus servicios.

La amortización de estos derechos se efectuará en función del tiempo de duración establecido en cada contrato".

En consecuencia, las normas contables aplicables a los clubes de fútbol incluyen en el inmovilizado inmaterial los derechos de adquisición de jugadores procedentes de otra entidad.

2.6. En último término, la calificación del negocio la hizo la Sala de instancia en la sentencia impugnada sobre la base del contrato suscrito, declarando en el FJ Quinto lo siguiente:

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

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

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

El motivo se desestima".

Pues bien, como hemos afirmado reiteradamente, la calificación de los contratos es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que este Tribunal deba intervenir, salvo que, al desarrollarla, incurran en arbitrariedad, ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal, proceder que está ausente en este caso, como se obtiene de las apreciaciones que la Sala de instancia realiza en el FJ quinto citado [ sentencias de la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2003 (casación 2018/97, FJ 1º), 7 de julio de 2006 (casación 4131/99, FJ 2º) y 26 de junio de 2008 (casación 2227/01, FJ 2º), y de esta Sala Tercera de 18 de enero de 2005 (casación 7321/01, FJ 5º), 12 de julio de 2006 (casación 5609/01, FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 10º), 6 de marzo de 2009 (casación 2824/03, FJ 3º.5), 8 de octubre de 2009 (casación para la unificación de doctrina 234/04, FJ 4º) y 25 de octubre de 2010 (casación 3951 FJ 3º), entre otras].

2.7. Conforme a cuanto antecede, la conclusión que se alcanza no puede ser otra que la de considerar que el Club recurrente era titular de determinados derechos de contenido económico, llamados derechos federativos, referidos al jugador Geronimo, que integraban su patrimonio y que por medio del contrato de 31 de mayo de 2013 los transmitió al Futbol Club Barcelona a cambio de un precio.

El apartado 3 del artículo 13 del TRLIRNR remite, para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, a lo dispuesto en el propio artículo 13 y, en su defecto, a los criterios establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido, el apartado 1 del artículo 33 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 residentes y sobre el patrimonio, dispone:

"Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos."

En consecuencia, la renta obtenida por un club o una entidad deportiva no residente en España por la transmisión de los derechos federativos de un jugador a un club o entidad deportiva residente en España constituye una ganancia patrimonial para su perceptor.

#### **Quinto. Criterio interpretativo de la Sala. Renta obtenida en territorio español.**

1. El segundo grupo de infracciones denunciadas por la recurrente exige, partiendo de que la renta obtenida por el Club recurrente es una ganancia patrimonial, determinar si puede someterse a imposición en España.

Sostiene que, en caso de confirmarse la posibilidad de transmitir los derechos federativos de un jugador de fútbol y de prevalecer la calificación de ganancia patrimonial, carecería de fuente española a los efectos del art. 13.1.i) 2º del TRLIRNR, pues "[...] en la medida en que los derechos federativos no se hallaban situados en España (como reconocen los acuerdos de liquidación) estos no podían someterse a imposición en nuestro territorio". Asimismo, añade que "[...] si entendemos que los derechos federativos son transmisibles, entonces lo que se transmite es un derecho en abstracto a inscribir a un jugador en una federación deportiva y en las competiciones oficiales, pero en tal caso el derecho no tiene vinculación con ningún territorio, pues solo así se explica que SANTOS y el FCB pudieran ejercitar el mismo derecho en países distintos".

En suma, se trata de determinar si esa renta, obtenida por un club no residente como consecuencia de la transmisión de los derechos federativos de un jugador a un club o entidad deportiva residente en España, que constituye una ganancia patrimonial para el perceptor, debe tributar en España por estar sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

2. El artículo 13 del 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, dispone, como hemos visto, lo siguiente:

"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 sitios.

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".

Pues bien, no siendo aplicables los dos primeros apartados, hay que estar al apartado tercero, residual, que permite a España someter a imposición la ganancia obtenida conforme a su derecho interno, en este caso, conforme al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que es lo que ha hecho la Inspección y ha confirmado la Sala de instancia.

3. Dispone 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:

"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".

4. La Sala comparte la interpretación " dinámica" que defiende el Abogado del Estado en relación con la expresión " derechos que deban cumplirse" en territorio español, pues si bien resulta poco precisa, en cuanto que los derechos no se cumplen, sí es reveladora del sentido y finalidad del precepto, que no es otro que tomar en consideración el destino o designio de la operación en que se obtiene la ganancia.

En efecto, los derechos aquí examinados no están en sí mismos, por su naturaleza, situados o vinculados a un determinado territorio, sino que habilitan para obtener (como condición necesaria pero no suficiente) los servicios de un jugador profesional en cualesquiera territorios donde se organizan competiciones en el ámbito de la FIFA. En el concreto contexto de esta operación, no es dudoso, como razona la sentencia impugnada, que los derechos se transfieren justamente para "cumplirse" o ejercerse en territorio español, pues es en las competiciones organizadas por una federación española donde los servicios habilitados por los derechos se van a prestar.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que los derechos transmitidos se van a ejercitar en España por el club o la entidad deportiva adquirente, pasando a formar parte de su activo, por lo que se trata de una ganancia patrimonial sujeta en España.

Es cierto que, tratándose de una ganancia patrimonial, no es directamente aplicable el art. 13.1.b) 2º del TRLIRNR citado por la sentencia, pero sí proporciona una pauta interpretativa útil (desde la perspectiva de la interpretación sistemática), pues la transmisión está orientada a posibilitar determinadas prestaciones de servicios que serán "utilizadas" en territorio español. Desde este punto de vista, como también señala la Sala de instancia, la STS de 16 de julio de 1998, aunque no resuelve nuestro caso, proporciona una pauta útil que conduce a la sujeción de la renta obtenida por la transmitente no residente.

Frente a ello, no puede aceptarse la alegación de la recurrente que responde a una posición estática en la que se atiende al lugar en que ejerció el derecho hasta la fecha de la transmisión, pues, como se ha expuesto, debe tenerse en consideración el destino de la operación en que se obtiene la ganancia, sin que se albergue duda alguna

de que el destino de los derechos federativos transmitidos era para ejercerse en España. Buena prueba de ello es, como se ha anticipado, que el club de destino, para la inscripción del jugador en la RFEF, deba aportar, entre otras cosas, un certificado de transferencia internacional cuando el jugador viniera prestando servicios en un club de otro estado, lo que, a juicio de esta Sala, justifica que se están traspasando derechos entre clubes y que el pago que efectúa el club español de destino responde al pago de un derecho ejercitable en España que hasta entonces era propiedad del club extranjero de origen.

En consecuencia, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 13.1.i) 2º del TRLIRNR, interpretado conforme a su finalidad, sin que exista incompatibilidad alguna con la norma del devengo, pues, como expone el Abogado del Estado, en ese momento ya se sabe con seguridad que el derecho transmitido "se debe cumplir" en territorio español, que es lo decisivo.

**Sexto.** *Respuesta a la cuestión de interés casacional.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que 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.

**Séptimo.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia.

**Octavo.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

**Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de SANTOS FUTEBOL CLUBE, 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 núm. 784/2019.

**Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.

