

Junio, 2012

ÍNDICE

1. ARTÍCULOS	2
1.1 ¿Una difícil relación entre Hacienda y los artistas y deportistas?	2
1.2 Desestimada la declaración de incapacidad permanente total por no constar acreditado que la misma provenga de una lesión sufrida en un entrenamiento	4
1.2.1 Cuestión debatida	4
1.2.2 Hechos de interés	4
1.2.3 Doctrina judicial	5
1.3 IRPF.- Pago por la adquisición de derechos federativos: sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2012	6
1.3.1 Introducción	6
1.3.2 Posición de la Audiencia Nacional	8
1.3.3 Nuestra interpretación	9
1.4 Regularización de retenciones del trabajo del FCB. Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2012	10
1.4.1 Antecedentes y cuestión debatida	10
1.4.2 Sentencia del Tribunal Supremo	11
1.4.3 Conclusión	12
1.5 IRPF. Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2012. Caso Figo	12
1.5.1 Sentencia del Tribunal Supremo	12
1.5.2 Conclusión	14
1.6 El fútbol español bajo la lupa de las ayudas de Estado	14
2. NOTICIAS	16
3. NOVEDADES	17

1. ARTÍCULOS

1.1 ¿Una difícil relación entre Hacienda y los artistas y deportistas?

Autor: José María Cobos

Glosario: La inclusión de las actividades artísticas y deportivas en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012 ha vuelto a poner sobre la mesa los frecuentes enfrentamientos que, sobre diversas cuestiones (deducibilidad de gastos, residencia fiscal, utilización de sociedades, derechos de imagen...), vienen produciéndose entre la Administración tributaria y el colectivo de artistas y deportistas.

El pasado 1 de marzo de 2012 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012. Esta Resolución, reconociendo que la lucha contra el fraude fiscal ha sido siempre un objetivo prioritario, destaca que en los momentos actuales es esencial, constituyendo una de las estrategias fundamentales de la Agencia Tributaria.

La inclusión en dicho Plan como una de las actividades que serán objeto de atención preferente las desarrolladas por profesionales, artistas o deportistas ha tenido un importante impacto mediático. Concretamente, encontramos dos referencias específicas a este colectivo. En primer lugar, y de forma reseñable, en el propio preámbulo de la Resolución, en el que se hace referencia, como una de las conductas fraudulentas que generan alarma social, a la persecución de *“entramados que abusan de formas societarias, mediante los cuales profesionales, artistas y deportistas utilizan sociedades para deducir indebidamente, a través de ellas, sus gastos particulares”*. La segunda, en el cuerpo de la Resolución, al indicar que entre las actuaciones dirigidas al descubrimiento de rentas no declaradas se incluyen las *“actividades profesionales, de artistas o deportistas para descubrir tanto ingresos no declarados como gastos ficticios, utilizando la información disponible sobre actividades u operaciones en las que hayan intervenido o sobre los signos externos de riqueza que revelan y analizando la coherencia y proporcionalidad de las partidas de gasto declaradas. Serán objeto de atención preferentes aquellos profesionales que incorporen como gastos de la actividad, partidas que, en realidad, son gastos de naturaleza personal”*. Ambas referencias, por tanto, hacen referencia a la confusión de gastos profesionales y personales, con el objeto de depurar los primeros de los segundos.

El Plan recoge asimismo otras líneas de actuación que, sin encontrarse específicamente dirigidas al ámbito de los artistas y deportistas, pueden tener incidencia en esta área, como así se ha puesto de manifiesto en actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria en otras ocasiones:

- En el ámbito de la fiscalidad internacional, la Agencia Tributaria centrará en 2012 sus actuaciones de control sobre las personas que residen en España, pero localizan de manera ficticia su residencia fiscal en otros países, sobre todo en países o territorios de baja tributación o paraísos fiscales, con el propósito de eludir el pago de impuestos en España. En este terreno, son conocidos los casos de artistas y deportistas con presunta residencia en territorios como Andorra, Suiza o Mónaco que se han enfrentado a importantes actas tributarias como consecuencia de que la Administración rechazara que la residencia fiscal efectiva fuera otra distinta de la española. Esto pone de manifiesto la importancia de que los cambios de residencia, además de estar adecuadamente planificados, no respondan a meros parámetros fiscales, sino que se vean acompañados de un traslado real del centro vital y de intereses.
- En el ámbito de la planificación fiscal abusiva, se destaca que las fórmulas más complejas de fraude fiscal constituyen uno de los principales focos de atención de la Agencia Tributaria, persiguiéndose especialmente las operaciones de ingeniería fiscal que busquen minorar indebidamente el pago de impuestos, entre las que menciona la utilización de estructuras opacas y entramados societarios para ocultar el verdadero titular de rentas, actividades, bienes o derechos. Si bien no creemos que esta referencia se haya incluido de forma específica para cubrirlo, a todos nos viene a la cabeza el polémico Programa 12.500, por medio del cual se ha revisado la utilización de estructuras societarias para la canalización de rentas artísticas y deportivas, en unos casos acudiendo a la figura de la simulación y en otros utilizando el régimen de operaciones vinculadas para alcanzar un resultado equivalente, consistente, básicamente, en “transparentar” las rentas obtenidas por la sociedad como si hubieran sido obtenidas de forma directa por el socio artista o deportista.

No creemos que la mención expresa de los artistas y deportistas en el contexto del Plan de lucha contra el fraude fiscal para el año 2012 deba llevarnos a pensar que el nivel de fraude en este colectivo es mayor que en el de otros profesionales o actividades. Sin embargo, sí nos permite conocer que la Administración tributaria lo tiene identificado como uno de los sectores en los que focalizar su actuación, por lo que es especialmente importante contar con el adecuado asesoramiento fiscal para evitar incurrir en riesgos fiscales al desarrollar la actividad artística y deportiva.

No obstante, desde diversos organismos internacionales se viene alertando de la vulnerabilidad de los deportes más extendidos frente a actividades delictivas de blanqueo de capitales, normalmente relacionadas con la propiedad de los clubes, el mercado de transferencias y la titularidad sobre jugadores, apuestas y derechos de imagen. Así lo recogió el informe publicado en julio de 2009 por la Financial Action Task Force (FATF), del cual se hizo eco la OCDE, como “*hot topic*”, en su agenda de abril de 2011, haciendo mención, por ejemplo, al riesgo de que los pagos en conceptos de derecho de imagen se utilicen como mecanismo para blanquear dinero o para encubrir parte de la retribución salarial, con la finalidad de posponer o evitar el pago de impuestos.

Evidentemente, sería un grave error generalizar, pero no cabe negar que la actividad artística y deportiva se encuentra en el “*ojo del huracán*”, siendo objeto de especial atención por parte de la Administración tributaria, probablemente como consecuencia de la compleja situación recaudatoria que se vive en la actualidad.

1.2 Desestimada la declaración de incapacidad permanente total por no constar acreditado que la misma provenga de una lesión sufrida en un entrenamiento

Autores: Jose Manuel Mateo y Angel Olmedo

Glosario. El Juzgado de lo Social de Pamplona considera que no existen razones suficientes para declarar al que fuera cancerbero de Club Atlético Osasuna, entre otros equipos, como incapacitado permanente total para su profesión de portero de fútbol profesional, siendo que la pericial médica actuada en la vista no resulta suficiente para generar la convicción en el Juez de la existencia de lesiones que propicien la declaración de incapacidad permanente. Desestimada la declaración de incapacidad permanente total para la profesional habitual (futbolista profesional con demarcación de portero), por no constar acreditado que la misma provenga de una lesión sufrida en un entrenamiento (Sentencia del Juzgado de lo Social número 2 de Pamplona de 21 de febrero de 2012).

1.2.1 Cuestión debatida

Además de la naturaleza de la contingencia del hecho causante, el interés del debate jurídico planteado se centra en dilucidar si las dolencias sufridas por el trabajador son suficientes para entender que el mismo se encuentra en una situación que permita su declaración como incapaz permanente para su profesión habitual.

1.2.2 Hechos de interés

El demandante, que fue cancerbero de fútbol del Club Atlético Osasuna, Club Deportivo Ourense y Real Murcia, solicitó judicialmente la prestación de incapacidad permanente total, derivada de enfermedad común, tras la resolución de la Dirección Provincial del INSS que le denegaba la misma, por “*no alcanzar las lesiones que padece un grado suficiente de disminución de su capacidad laboral*”.

El trabajador presentaba un cuadro de “*espondilolistesis asociada a espondilólisis grado II L5-S1*”.

Conviene señalar que, al final de la temporada 2009/2010, el jugador se había retirado de la práctica del deporte profesional, tras haber sufrido un periodo de baja médica, por accidente de trabajo, hallándose vigente su último contrato con el Real Murcia.

Concluida su relación laboral, y entre el 13 de diciembre de 2010 y el 7 de febrero de 2011, el jugador había permanecido de baja médica, percibiendo la prestación de incapacidad temporal, derivada de enfermedad común.

1.2.3 Doctrina judicial

El Juzgado desestimó la demanda entendiendo que no se habían acreditado por el actor ni las limitaciones sufridas, ni que las mismas no derivaran de la práctica profesional del fútbol.

El Fallo resulta importante, en lo que hace al primer aspecto, puesto que resta validez al informe pericial, declarando, literalmente, *“no consta en las referidas imágenes [por las radiografías y resonancias magnéticas], por ejemplo, la fecha de la radiografía lumbar, ni existe constancia del informe de la unidad de diagnóstico por la imagen respecto de la resonancia”*.

Asimismo, y respecto del segundo aspecto, la Sentencia establece que *“no hay, así, prueba alguna sobre la realidad del suceso traumático acaecido en sesión de entrenamiento y que de manera genérica se fecha “hace aproximadamente cinco años” y que se identifica como debut de la enfermedad, ni de la frecuencia e intensidad de los dolores posteriores, ni de quién prescribió y en qué medida y tiempo tratamiento conservador, ni de la realidad de que “después de los entrenamientos y partidos” debía observar “reposo hasta el punto de prácticamente no poder salir de casa”. No hay tampoco informe médico alguno que acredite que se le realizaron las infiltraciones de corticoides aludidas en el hecho tercero de la demanda y en el informe pericial y que – señalan- se le practicaron en Murcia”*.

A los anteriores efectos, el pronunciamiento matiza que la pericial médica, en el marco del procedimiento laboral, *“no es prueba plena de convicción sobre las dolencias, origen, evolución, tratamientos, etc”*.

De este modo, y no constando en autos las pruebas de diagnóstico, el fallo consideró que no se acreditaron los hechos necesarios para estimar la demanda y declarar la invalidez permanente total, subrayando que lo anterior es tanto más importante en los supuestos de deportistas profesionales en los que *“el deterioro y desgaste inherentes a los extremos esfuerzos del deporte de élite, con menoscabos físicos que se manifiestan lentamente y que se potencian con las inevitables, pequeñas lesiones, no constituyen el objeto propio a proteger como invalidez permanente; en caso contrario, se llegaría a la rechazable conclusión (...) de que la actividad laboral de los deportistas profesionales habría de concluir generalmente con declaración de discapacidad”*.

Finalmente, la Sentencia tampoco acepta, en virtud del anterior déficit probatorio antes señalado, que se pudiera considerar que la incapacidad permanente provenía de enfermedad común, puesto que, según el contenido de la demanda, existen hechos suficientes para considerar que la dolencia proviene de un episodio surgido con ocasión de un entrenamiento, que fue agravándose por la práctica deportiva.

1.3 IRPF.- Pago por la adquisición de derechos federativos: sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2012

Autor: Félix Plaza

Glosario. Si bien el Tribunal Supremo resuelve la cuestión que se le somete a consideración por cuestiones de índole formal o procedimental, al final de su sentencia realiza una reflexión sobre la naturaleza de los pagos realizados a personas distintas de los clubes de fútbol en concepto de adquisición de derechos federativos. Según el Tribunal Supremo, como sólo los clubes o sociedades anónimas deportivas pueden ser titulares de los derechos federativos, todo exceso pagado a terceros con respecto a la cifra convenida con el club de origen del jugador sólo puede tener una causa que, aplicando la prueba de presunciones de la Ley General Tributaria, no puede ser otra que la de satisfacer, por vía indirecta, retribuciones a distintos jugadores. ¿Supone esta sentencia una modificación del criterio manifestado por la Audiencia Nacional en sus últimas sentencias sobre esta misma cuestión?

1.3.1 Introducción

La sentencia del Tribunal Supremo trae causa en un recurso promovido por la Administración General del Estado contra sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de octubre de 2008 en relación con la calificación realizada por la Oficina Nacional de Inspección de los pagos realizados por el Atlético de Madrid a una entidad holandesa por la adquisición de los derechos federativos de un jugador de fútbol.

La Inspección consideraba que los pagos a terceros efectuados por el club que contrata a un jugador por razón y con ocasión precisamente de dicho contrato de trabajo, no obedecen a los conceptos y motivos que figuraban en los contratos, por lo que deben considerarse como una retribución salarial, siendo su calificación tributaria la de rendimientos del trabajo.

Por su parte la representación procesal del Atlético de Madrid alegaba (por lo que aquí interesa) que (i) los derechos de contenido patrimonial sobre los servicios de los jugadores son independientes del contrato laboral, (ii) que es un error considerar que los conceptos de inscripción federativa y de derecho de contenido patrimonial sobre los servicios de un futbolista profesional son lo mismo, ya que siendo un club el titular de la inscripción federativa, es posible que exista un titular distinto del derecho de contenido patrimonial y (iii) que no existe prohibición alguna a que los referidos derechos puedan transmitirse a personas distintas de los clubes de fútbol.

Muy resumidamente, la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida ante el Tribunal Supremo estima parcialmente el recurso interpuesto por el Atlético de Madrid al entender que únicamente correspondía considerar como susceptible de ser recalificado como rendimiento del trabajo aquella parte del pago realizado a la entidad holandesa que se corresponde con el mínimo (15%) que por Ley corresponde al jugador en el traspaso y no la totalidad de las cantidades (como pretendía la Inspección) satisfechas a la entidad holandesa.

El Tribunal Supremo desestima el recurso promovido por la Abogacía del Estado, confirmando la sentencia de instancia, por motivos de índole formal. La Abogacía del Estado basaba su recurso en que (i) la Audiencia Nacional estaba aplicando en su sentencia una participación que no había sido alegada por las partes y en (ii) la vulneración del artículo 24 de la Ley 18/1991 del IRPF y los artículos 28 y 13 de la Ley General Tributaria de 1963 y 2003, respectivamente.

El Tribunal Supremo concluye en su sentencia que no procede admitir los motivos aducidos, en cuanto al primer motivo, por entender que no se da el supuesto de hecho alegado y en cuanto al segundo, por entender que la Administración del Estado estaría cuestionando implícitamente la prueba apreciada por la sentencia de instancia, no pudiendo las premisas fácticas sustentadas en elementos de prueba determinados en la instancia ser objeto de impugnación en ámbito casacional.

No obstante, no es lo anterior lo que llama nuestra atención sobre la sentencia del Tribunal Supremo, sino el hecho de que, tras resolver sobre los motivos de impugnación, hace una reflexión sobre la cuestión de fondo en la que viene a concluir que *“los derechos federativos solo tiene(n) 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 el que está inscrito el jugador puede ser titular de esos derechos, y únicamente puede cederlo a otro club. Por tanto, sólo en calidad de mediador puede intervenir un tercero en la operación de cesión de derechos federativos.”*

Y añade el Tribunal Supremo en su sentencia que *“a la hora de determinar cuál sea la calificación, a efectos tributarios, de las cantidades pagadas por la recurrente en concepto de adquisición de derechos federativos, en la parte que exceda de la cifra convenida, a tal efecto, con los clubes de origen del jugador, titulares de los citados derechos, es de tener presente que, según la normativa española e internacional ya citadas, sólo los clubes o sociedades anónimas deportivas pueden ser titulares de los derechos federativos; en consecuencia esta Sala entiende que dicho exceso pagado sólo puede tener una causa, y ésta no puede ser otra, (...) que la de satisfacer, por vía indirecta, retribuciones laborales a los distintos jugadores...”*

¿Supone este criterio una modificación del manifestado (bajo nuestro punto de vista de manera acertada) por la Audiencia Nacional en sus últimas sentencias sobre esta cuestión?

1.3.2 Posición de la Audiencia Nacional

La Audiencia Nacional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la calificación de los pagos a entidades distintas de los clubes como consecuencia de la adquisición de derechos federativos de jugadores profesionales de fútbol en distintas ocasiones.

Si bien su criterio en un primer momento fue bastante restrictivo, lo cierto es que en sus últimos pronunciamientos la Audiencia Nacional ha perfilado un posicionamiento sobre esta cuestión (a nuestro juicio correcto) y que se sustenta, tomando como ejemplo la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de abril de 2010 (caso de la Unión Deportiva Salamanca) y en línea con las de 6 de junio de 2007 y 11 de noviembre de 2009, en los siguiente pilares:

- Cabe distinguir entre la faceta federativa (o facultad de inscribir a un jugador en una competición) y la faceta patrimonial (o posibilidad de hacer negocios válidos sobre el contenido económico del derecho de inscripción), con las siguientes conclusiones:
 - La titularidad del derecho federativo la ostenta el club o asociación deportiva correspondiente (o, en ciertos casos, el deportista que ha finalizado su contrato con aquéllos).
 - Es posible realizar negocios jurídicos sobre el contenido patrimonial del derecho federativo por no poder ser calificado dicho derecho como “*res extra commercium*”.
 - Tales derechos económicos (derivados de aquellos negocios jurídicos) estarían así configurados como conceptos autónomos, aunque vinculados, con los que ostenta el titular de los derechos federativos.
 - Se rechaza que exista una prohibición legal de efectuar negocios sobre los derechos federativos y por tanto no hay obstáculo para que determinadas personas puedan ostentar ciertos derechos (de contenido económico o patrimonial) sobre la titularidad de los derechos federativos.

En definitiva, a juicio de la Audiencia Nacional, en la práctica “*puede que el titular del derecho federativo ceda a un tercero un porcentaje sobre el importe de una futura transferencia del jugador a otro club*”.

A partir de lo anterior, ¿se puede entender que existe una contradicción entre el criterio de la Audiencia Nacional y el manifestado por el Tribunal Supremo en su sentencia objeto de análisis?

1.3.3 Nuestra interpretación

Bajo nuestro punto de vista no hay que entender necesariamente que se produce una discrepancia entre el posicionamiento del Tribunal Supremo y el de la Audiencia Nacional sobre la cuestión debatida.

Coincidimos con el Tribunal Supremo en que los únicos titulares legítimos de los derechos federativos son los clubes o sociedades anónimas deportivas. Incluso vamos más allá al entender que los derechos federativos como tales no se pueden transmitir (cada club tendrá sus derechos federativos). Lo que ocurre es que un club paga a otro para que dé de baja su derecho en relación con un jugador (la licencia) en una determinada liga, permitiendo al nuevo club dar de alta, una vez que contrata a ese jugador, su propio derecho en esa misma liga o en una tercera y ello, ante la imposibilidad de que un mismo jugador esté inscrito en una misma competición o en dos competiciones distintas por dos clubes al mismo tiempo.

Sin embargo, no es menos cierto, y coincidimos en ello plenamente con la Audiencia Nacional, que el derecho federativo tiene un componente económico susceptible de ser incorporado al tráfico comercial. Ese componente económico sería el dinero que un club tercero estaría dispuesto a pagar al club de origen a fin de que éste diera de baja su derecho federativo (otorgando el transfer al jugador), de modo que el club de destino pudiera dar de alta en la competición al jugador.

Ese componente económico (o patrimonial), puede ser transmitido en todo o en parte a un tercero y ello no contradice, bajo nuestro punto de vista, lo que recoge la sentencia del Tribunal Supremo en cuanto a la imposibilidad de que el derecho federativo esté en manos de un tercero distinto de un club de fútbol o de una sociedad anónima deportiva.

En otras palabras, los derechos federativos siguen siendo de los clubes o de las sociedades anónimas deportivas; lo que ostentan los terceros (ya no necesariamente clubes o SADs) es un derecho económico o patrimonial que está implícito en ese derecho o se deriva del mismo y que habrán adquirido del club de origen del jugador en virtud de un determinado negocio jurídico.

Las formas jurídicas que puede adoptar el negocio en virtud del cual un tercero puede adquirir el contenido económico de los derechos federativos del club de origen son variadas y dependerán de los objetivos perseguidos por las partes. Así, en función del tipo de negocio de que se trate podremos estar en presencia de operaciones de compra de derechos de crédito, o bien de operaciones financieras a riesgo, de meros préstamos, de negocios cercanos a las cuentas en participación, etc. Todas ellas operaciones legítimas y todas ellas con consecuencias jurídicas diversas en función de su naturaleza.

Únicamente cuando el negocio subyacente esconda pagos a jugadores será cuando, en nuestra opinión, haya que buscar la posible aplicación del criterio recogido en la sentencia del Tribunal Supremo objeto de análisis (y en muchas

otras tanto del propio Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional) ya que en estos casos, puede faltar un requisito esencial del negocio que es el título jurídico en virtud del cual un tercero puede tener derecho a cobrar una cantidad como consecuencia del traspaso de un jugador de un club a otro o, incluso existiendo ese título, el fin último de la operativa no sea otro que el de canalizar el pago de una remuneración a un jugador.

En cualquier caso, y siendo esta cuestión no exenta de controversia, cobra una relevancia especial el que las operaciones de adquisición del contenido económico de los derechos federativos se documenten adecuadamente, no sólo a través del preceptivo contrato sino de todos los documentos que justifiquen los pagos realizados al club de origen por parte del tercero que justifiquen la adquisición por éste del contenido económico de los derechos. Adicionalmente, y aunque desde un punto estrictamente jurídico pudiera estar justificado lo contrario, la seguridad jurídica invita a recomendar al club comprador que satisfaga todo el traspaso al club de origen y a que sea éste el que liquide las obligaciones que haya asumido con terceros.

En definitiva, si bien entendemos que el Tribunal Supremo no está cercenando en su sentencia de 19 de enero de 2012 la posibilidad de que se realicen negocios jurídicos sobre el contenido económico de los derechos federativos, sí invita a prestar especial atención a los medios de prueba necesarios para justificar que los pagos que se puedan realizar a terceros con motivo del traspaso de un jugador se sustentan en negocios jurídicos legítimos, legales y claramente justificados desde una perspectiva jurídica y económica, que no escondan el pago de una remuneración encubierta.

1.4 Regularización de retenciones del trabajo del FCB. Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2012

Autores: Eduardo Montejo y Carlos Carnero

Glosario

El Tribunal Supremo (TS) ha estimado parcialmente un recurso de casación interpuesto por el Futbol Club Barcelona (FCB) en relación a la ausencia de retención sobre unas indemnizaciones por cese en la relación laboral de los jugadores.

1.4.1 Antecedentes y cuestión debatida

La Inspección y posteriormente la Audiencia Nacional regularizaron la situación tributaria del FCB por diversos conceptos, entre ellos, la exigencia de las retenciones correspondientes a las indemnizaciones pagadas a consecuencia de la extinción de una serie de contratos laborales.

Posteriormente, el TS en su Sentencia de 1 de febrero de 2012, considera improcedente tal regularización, estimando en este aspecto las pretensiones del club.

1.4.2 Sentencia del Tribunal Supremo

El TS reconoce que, de admitirse el planteamiento de la Inspección, se produciría un enriquecimiento injusto de la Administración al practicar retención a unas cantidades por las que el sujeto pasivo ya ha tributado. Entiende que no es posible exigir una misma cuota fiscal a dos obligados tributarios distintos, como son la empresa retenedora, en este caso el FCB y el trabajador que percibe el rendimiento, es decir, el jugador, ya que los trabajadores ya han declarado sus retribuciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención. Es decir, la Inspección no puede pretender el cobro de retenciones cuya deducción no puede ser ya efectuada por el contribuyente.

El Tribunal Supremo llega a esta conclusión dado que el sujeto pasivo de las retenciones por las indemnizaciones pagadas a consecuencia de la extinción de los contratos laborales es el que tributa al final del ejercicio por las rentas gravadas. Si este sujeto pasivo no fue objeto de retención al percibir dichas cantidades, no puede deducir cantidad alguna en concepto de retención. En consecuencia, la Administración no puede pretender el cobro de retenciones cuya deducción no puede ser ya efectuada por el retenido.

La actuación de la Inspección, según la sentencia que nos ocupa, “*es censurable, ya que no sirve con objetividad los intereses generales. Sólo estaría justificada si, simultáneamente a la retención, se hubiera puesto en conocimiento de los deportistas la existencia de un crédito a su favor, lo que no se ha hecho*”. Una conducta de esta índole fue ya anteriormente calificada por el TS en su Sentencia de 13 de noviembre de 1999 como una “*clara, rotunda y abusiva doble imposición*.”

El TS viene a reiterar su criterio respecto a la regularización de retenciones por parte del empleador, en el sentido de que no procede su reclamación por parte de la Inspección en el supuesto de que el contribuyente no las haya deducido en su declaración de IRPF.

Cabe recordar en este sentido que el TS dio un giro en este tema con su sentencia de 27 de febrero de 2007, pronunciándose de forma clara sobre el enriquecimiento injusto en materia de retenciones (si bien sobre la base de otra sentencia dictada el 13 de noviembre de 1999). Los criterios mantenidos por la sentencia del TS de 27 de febrero de 2007 son:

- Se admite el carácter autónomo de la obligación de retener. No obstante, dicho carácter autónomo tiene como límite la posibilidad de que exista enriquecimiento injusto de la Administración cuando, tras haberse

extinguido la obligación principal sin que el sujeto retenido dedujera las retenciones que no le fueron practicadas, se exige al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar.

- No es posible exigir retenciones cuando los contribuyentes ya han autoliquidado su impuesto, pues ello supone un enriquecimiento injusto, al exigirse una misma obligación tributaria por duplicado.
- El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor.

1.4.3 Conclusión

La sentencia de 1 de febrero de 2012 referida al FCB consolida la jurisprudencia del TS en virtud de la cual esta regularización que realiza la Inspección al FCB supone un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, ya que la exigencia de una misma cuota fiscal a dos obligados tributarios distintos supone un doble pago a favor de la Hacienda Pública. Como ejemplo de esta jurisprudencia podemos citar, además de la Sentencia de 27 de febrero de 2007 ya mencionada, las de 21 de mayo de 2009, 24 de septiembre de 2009, de 18 de febrero de 2010 y 13 de enero de 2011.

1.5 IRPF. Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2012. Caso Figo

Diego Rodríguez

Glosario. El Tribunal Supremo (TS) confirma el criterio mantenido por la Inspección, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y la Audiencia Nacional (AN) relativo a la imputación de cantidades satisfechas en concepto de derechos de imagen en las denominadas “estructuras cuadrangulares” (es decir, aquellas en las que interviene un tercero de buena fe, como puede ser una cadena de televisión). Esta sentencia es también relevante por lo que se refiere a los aspectos formales y de prueba en relación con la efectiva cesión del derecho a explotar económicamente la imagen.

1.5.1 Sentencia del Tribunal Supremo

El TS confirma en esta sentencia su criterio ya manifestado anteriormente admitiendo la posibilidad de la explotación económica separada de los derechos de imagen (distinguiéndolos de los rendimientos derivados de una relación laboral).

Se admite expresamente la tributación separada de los salarios como rendimiento del trabajo personal y la tributación de las rentas derivadas de la cesión a terceras personas o entidades de los derechos de imagen del deportista no referidos a su actividad profesional como rendimientos del capital mobiliario.

El matiz relevante que aporta esta sentencia es que *“para que esta última situación tuviera realidad era preciso que se demostrase de forma indubitada esa cesión a terceros, mediante la aportación documental de los pertinentes contratos, tanto del suscrito entre el jugador y la sociedad cesionaria, como entre ésta y el club”*.

Por sorprendente que puede parecer, en opinión de la Inspección, el TEAC y la AN dicha cesión no fue probada de manera convincente (con expresa referencia al artículo 1.227 del Código Civil que indica que *“la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”*). Se indica en la sentencia que no queda probado que el deportista cediera en la fecha que pretende los derechos de imagen. Incluso se alude al propio clausulado del contrato de trabajo con el club (en este caso el Fútbol Club Barcelona) para refrendar dicha conclusión.

En definitiva, por una cuestión aparentemente formal y de prueba, se rechaza la petición del demandante/contribuyente (en este caso el club) y se confirma la calificación como salario de las cantidades satisfechas.

El TS también confirma que las cantidades satisfechas por una cadena de TV (en este caso Televisió de Catalunya, S.A. (TV3)) a la sociedad, en este caso holandesa, cesionaria de los derechos de imagen del jugador en virtud de determinados acuerdos con el club y la propia entidad cesionaria, pueden ser imputados al deportista por aplicación de la denominada *“regla 85/15”* (entonces regulada en el artículo 2 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, hoy regulada en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

El TS simplemente confirma el conocido criterio de la AN, transcribiendo literalmente algunos de los fundamentos de derecho de la sentencia de la AN recurrida. Como se indica, con el *“esquema “cuadrangular”* lo que se consigue es *“que las cantidades satisfechas por la entidad televisiva a las sociedades interpuestas (cuyo pagador último, como se verá, es el club de fútbol) aparezcan formalmente como pagos efectuados por un tercero “independiente” del club, la empresa de televisión con lo que se evita la aplicación de la regla contenida en el apartado Tres del artículo 2 de la ley 13/1996 (regla 85/15), soslayando así las imputaciones de renta que debía haber incorporado el jugador en su IRPF.”*

Para ello el TS, de nuevo, acude a la prueba y señala que el deportista no rebatió ante la AN mediante los elementos de prueba adecuados a dicha circunstancia. El TS considera que las conclusiones de la AN no son “*arbitrarias ni irracionales*” por lo que las confirma, ya que no es posible rectificarlas en vía casacional ante el TS.

1.5.2 Conclusión

A modo de breve conclusión, de esta sentencia puede extraerse la relevancia de la prueba, los actos propios y los elementos formales y documentales en este tipo de situaciones, especialmente cuando el contribuyente pretende gozar de un régimen tributario especial más favorable.

1.6 El fútbol español bajo la lupa de las ayudas de Estado

Autor: María Muñoz de Juan

Glosario. La Comisión Europea ha confirmado estar investigando si los clubs de fútbol españoles son beneficiarios de ayudas de Estado, como consecuencia del Protocolo firmado, el pasado 25 de abril, entre el Gobierno, el Consejo Superior de Deportes y la Liga Profesional de Fútbol en el que se buscan soluciones a la deuda que mantienen con Hacienda y con la Seguridad Social (unos 752 y 10 millones de € respectivamente, según la información aparecida en prensa).

La investigación se ha iniciado como consecuencia de una denuncia alemana que lamentaba el trato de favor recibido por el fútbol español frente a sus competidores directos.

Para entender la naturaleza de la denuncia y de la intervención de la Comisión Europea resulta necesario recordar, en primer lugar, que las normas de la UE en materia de ayudas de Estado tienen por objetivo evitar la distorsión de la competencia en el mercado interior provocada por medidas estatales.

Las reglas del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), al igual que sus antecesores, preconiza la libre competencia prohibiendo prácticas anticompetitivas realizadas por las propias empresas presentes en el mercado, así como cualquier tipo de medida pública que beneficie a determinadas empresas (o sectores) en detrimento de sus competidores, en otras palabras, prohíbe las ayudas de Estado.

El artículo 107.1 TFUE no puede ser más explícito a este respecto al establecer que “*salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*”

La primera premisa que conviene puntualizar es que las normas de ayudas de Estado solo son aplicables si se beneficia a empresas, por lo que actuaciones públicas a favor de los ciudadanos o actividades no-económicas (principalmente todas aquellas relacionadas con el ejercicio de autoridad pública), no entran dentro del campo de aplicación del artículo 107.1 TFUE. Sin embargo, la jurisprudencia de los tribunales de justicia de la UE ya ha confirmado que el deporte constituye una actividad económica y, por ende, los clubs de fútbol constituyen empresas y están sometidos a las reglas de ayudas como cualquier otro sector de la economía. En este sentido, el fútbol no es una excepción.

Lo que queda, no obstante, por dilucidar es si efectivamente el Protocolo – o más bien las medidas que se prevean en su ejecución- otorga una ayuda de Estado o si las mismas tienen una justificación que permita considerarlas compatibles con el mercado interior. El Protocolo per se no propone medidas fiscales concretas a favor de los clubs de fútbol, sino propuestas de buena administración a futuro. No obstante, lo que la Comisión parece investigar son supuestas facilidades de pago (que no exoneraciones fiscales) a favor de los clubs profesionales de fútbol para que puedan regularizar su situación. Estas son las medidas concretas –eventuales medidas fiscales pasadas o futuras- que cabrá analizar, evaluando bien la situación de hecho que ha generado la intervención pública y sus efectos.

En este sentido, cabe recordar que, con carácter general, las facilidades de pago que se ofrezcan a determinadas empresas, sin ser, por lo tanto, una medida general, constituyen ayudas de Estado. Sin embargo, los aplazamientos de deuda pueden tener una justificación económica y estar amparados en el principio del acreedor privado. Según dicho principio, una autoridad pública puede estar interesada en aplazar o facilitar el pago de créditos de sus deudores cuando de esta manera se garantiza el cobro de la deuda. En otras palabras, no se estaría incurriendo en ayuda de Estado si un eventual aplazamiento de la deuda o facilidades de pago responden a una lógica económica que hubiera aplicado cualquier acreedor privado. En consecuencia, no es posible descartar a priori que un aplazamiento de deuda resulte menos eficaz o más oneroso que ejecutar los créditos por vía judicial.

Resulta prematuro, en mi opinión, poder concluir que el Protocolo y las eventuales medidas que se adopten a favor del futbol profesional otorguen ayudas de Estado. La respuesta depende exclusivamente de las condiciones de pago que se hayan pactado o vayan a pactar. La prueba de demostrar la ausencia de ventaja recae, por el momento, en el Reino de España.

Si pese a ello, la Comisión identificase la existencia de ayudas, cabe recordar asimismo que el Tratado prevé excepciones a la prohibición general que establece el artículo 107.1 TFUE, que empieza su dicción resaltando que la prohibición es de principio, “*salvo que los Tratados dispongan otra cosa*”. En este sentido, identificada la eventual ayuda, todavía será necesario calificarla y excluir que pueda ampararse en alguna de las excepciones que el propio Tratado establece.

Desde un punto de vista procesal, cabe indicar que la Comisión parece haber iniciado el procedimiento informal que prevé las reglas de ayudas. Sólo si las explicaciones aportadas por el Reino de España no fueran concluyentes para descartar la existencia de ayudas, la Comisión podría incoar el procedimiento formal regulado en el artículo 108.2 TFUE.

La decisión de incoación del procedimiento formal se publicaría en el Diario Oficial de la UE y en ella la Comisión plasmará sus valoraciones preliminares, precisando por qué, pese a las explicaciones de España, sigue conservando dudas sobre la existencia de ayudas. Terceros interesados –incluidos los clubs de fútbol afectados o sus competidores– dispondrán de un mes para presentar sus observaciones, sobre las que el Reino de España también podrá opinar. El procedimiento concluirá con una decisión final, recurrible en virtud del artículo 263 TFUE ante el Tribunal General de la UE.

Queda, por lo tanto, un largo camino antes de poder afirmar que el Protocolo o medidas pasadas o futuras a favor del fútbol español constituyan ayudas de Estado.

2. NOTICIAS

Garrigues mantiene su posicionamiento en la Banda 1 del directorio internacional Chambers&Partners

Se ha publicado recientemente el ranking del directorio Chambers&Partners, publicación internacional que analiza el mercado legal en los cinco continentes, y Garrigues Sports&Entertainment mantiene su posicionamiento en el *Tier 1* o Banda 1 para su especialidad.

Esto significa que tras el análisis realizado por Chambers de las operaciones llevadas a cabo por el despacho y tras entrevistar a clientes y empresas, Garrigues mantiene su nivel de excelencia y calidad en el asesoramiento de los asuntos relacionados con el Derecho Deportivo y del entretenimiento.

Entre las menciones que hace el directorio, destacar el alto grado de penetración que tiene el área de práctica en el sector y la gran variedad y calado de los trabajos que realiza la firma.

Citando textualmente la mención, aseguran que Garrigues “*has excellent understanding of the sports world and a formidable market reputation.*” y “*a very strong and knowledgeable team with international clout*”.

En el apartado individual, los propios clientes han destacado la labor de Carolina Pina, a la que han calificado como una “brillante negociadora que siempre lucha a ultranza por los intereses de sus clientes, tiene una gran visión de varias áreas del Derecho, y trabaja muy rápido”.

Chambers cita igualmente a Félix Plaza como socio clave del departamento y codirector de la práctica.

Garrigues Sports participa en la jornada práctica para agentes y futbolistas

Garrigues Sports&Entertainment analizó el pasado 23 de abril la incidencia de la reciente reforma laboral y el Plan de Control Tributario de 2012 en la jornada “*Agentes & Futbolistas: soluciones reales para problemas diarios*”, organizada por la Cátedra de Estudios e Investigación en Derecho Deportivo de la Universidad Rey Juan Carlos en colaboración con la Asociación de Futbolistas Españoles (AFE) y la Asociación Española de Agentes de Futbolistas (AEAF).

El despacho, firma legal asociada de la institución, estuvo representado por los socios Félix Plaza y José Manuel Mateo, en este encuentro con profesionales del sector en el que se revisaron las principales cuestiones de actualidad que afectan al colectivo de agentes de futbolistas en nuestro país.

Garrigues clausura el curso de la Cátedra de Derecho Deportivo con un seminario sobre el proyecto de ley del dopaje

Garrigues Sports & Entertainment clausuró el lunes día 28 de mayo el curso académico 2011/2012 de la Cátedra de Estudios e Investigación en Derecho Deportivo de la Universidad Rey Juan Carlos. El seminario estuvo dedicado al nuevo proyecto de ley del dopaje elaborado por el Consejo Superior de Deportes.

Este nuevo texto derogará expresamente la Ley Orgánica 7/2006 y situará a España al frente de los estados pioneros en este ámbito, en plena armonía con las disposiciones de la Agencia Mundial Antidopaje.

Berta Aguinaga, asociada de Sports & Entertainment, participó en la ponencia *La Agencia Mundial Antidopaje y España: presente y futuro a la luz del proyecto de ley*. Félix Plaza, socio responsable del área de práctica, clausuró la jornada junto a Miguel Cardenal Carro, secretario de Estado y presidente del Consejo Superior de Deportes, y Alejandro Blanco Bravo, presidente del Comité Olímpico Español.

3. NOVEDADES

- 3.1 Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2012 en relación con el IRPF y las rentas satisfechas por el Valladolid a una sociedad neerlandesa por la adquisición de los derechos económicos derivados de la inscripción federativa de los jugadores.- Falta de acreditación de doble imposición. [Consultar la sentencia](#)
- 3.2 Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de enero de 2012 en relación con el IRPF y las indemnizaciones por despido o cese de deportistas profesionales. [Consultar la sentencia](#)

- 3.3 Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de diciembre de 2011 en relación con la aplicación de la exención del IVA a las sociedades anónimas sin finalidad lucrativa que han obtenido el reconocimiento por la Administración de entidades de iniciativa privada de carácter social. [Consultar la sentencia](#)
- 3.4 Consulta de la DGT de 23 de enero de 2012 en relación con la tributación en España y Portugal de la realización de representaciones y actuaciones. La financiación se hace mediante fondos públicos. [Leer la Consulta DGT V0106-12](#)
- 3.5 Consulta de la DGT de 27 de febrero de 2012 en relación con el arrendamiento de inmuebles. La consultante es propietaria de una vivienda que ha alquilado, a través de una Sociedad Pública de Alquiler, a un club de fútbol-sala para ser destinada a vivienda de uno de sus jugadores profesionales. [Leer la Consulta DGT V0437-12](#)
- 3.6 Consulta de la DGT de 7 de marzo de 2012 en relación con el de retención aplicable a los rendimientos que se satisface a los componentes de los grupos musicales. [Leer la Consulta DGT V0520-12](#)
- 3.7 Consulta de la DGT de 7 de marzo de 2012 en relación con la deducibilidad fiscal de determinados gastos derivados de la actividad de novillero. [Leer la Consulta DGT V0519-12](#)
- 3.8 Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2012 en relación con la Orden ECI/3567/2007, por la que se regulan los procesos electorales en las Federaciones Deportivas Españolas. [Consultar la sentencia](#)
- 3.9 Sentencia del TSJ de Castilla La Mancha de 14 de octubre de 2011 en relación con el abono a un ciclista de indemnización por extinción del contrato por expiración del tiempo convenido. [Consultar la sentencia](#)
- 3.10 Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2012 en relación con las cantidades pagadas en concepto de derechos de imagen al jugador Davor Suker. [Consultar la sentencia](#)
- 3.11 Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 20 de febrero de 2012 en relación con el ámbito de aplicación de la relación laboral de carácter especial. Competencia por el carácter de la relación de trabajo. Relación laboral. [Consultar la sentencia](#)
- 3.12 Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 31 de enero de 2012 en relación con Infracción del art. 19.8 de la Ley 13/99 de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas de Andalucía. Exceso del aforo autorizado para el recinto a causa de la venta de entradas en número muy superior al autorizado. [Consultar la sentencia](#)
- 3.13 Auto de 29 de diciembre de 2011 del Juzgado de Primera Instancia de Madrid por el cual no se levanta, con carácter cautelar, la prohibición de la entrada de una radio a los estadios impuesta por la Liga Nacional de Fútbol Profesional. [Consultar la sentencia](#)

- 3.14 Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2012 en relación con la utilización de los derechos federativos como garantía en la solicitud de un aplazamiento del Celta de Vigo. [Consultar la sentencia](#)

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica.

© Junio 2012. J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.