

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093260

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 836/2024, de 16 de mayo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7896/2022

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. Calificación de las rentas percibidas por los árbitros de la ACB. Incidencia de la naturaleza de la relación existente entre el árbitro de baloncesto y la ACB. La sentencia impugnada confirmó la regularización que recalificación de las rentas percibidas como árbitro integrado en una asociación federativa. El obligado había declarado rendimientos de actividades económicas y se calificaron en estas actuaciones como rendimientos del trabajo, regularizándose asimismo las retenciones soportadas y excluyéndose las cantidades exentas en concepto de dietas. Para la Administración, las retribuciones percibidas por el contribuyente, árbitro de la ACB, deben conceptuarse como rendimientos del trabajo de su Federación y de la Liga ACB y partidos amistosos de clubs de la ACB, pues no concurre la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, configuradora de las actividades económicas. La sentencia impugnada confirmó la regularización que recalificación de las rentas percibidas como árbitro integrado en una asociación federativa. Tal y como pone de manifiesto la sentencia impugnada atendiendo a los pronunciamientos del orden social, la relación entre los árbitros de la ACB y la Federación de Baloncesto es un tema complejo por su singularidad, con contratos civiles, retribuciones y colaboraciones en distintas actividades por parte de los árbitros, y su encaje dentro del marco normativo laboral, de seguridad social y fiscal, en el que podemos hablar de un convenio de arbitraje con retribuciones fijas y variables, con participación en actividades diversas, como es en nuestro caso en el que se presta servicios de arbitraje en amistosos a clubs de la ACB o asesoramiento a la Federación catalana, y en que existe una dependencia, que no ajeneidad, respecto de la ACB y ejercicio de funciones delegadas de la Federación. En este marco y en un ámbito presidido por los principios de legalidad y seguridad jurídica, en el que resulta esencial determinar la carga tributaria que todo ciudadano debe soportar, no tiene amparo jurídico que se someta al mismo contribuyente en el ejercicio de una misma actividad a regímenes fiscales absolutamente incompatibles. De acoger la tesis del Abogado del Estado, siguiendo el parecer de la Administración Tributaria, esto es, que las retribuciones de los árbitros son rendimientos de trabajo, aún bajo el encaje del art. 17.2 Ley IRPF, la necesaria contrapartida dentro del propio sistema tributario, sería la no sujeción al IAE, al no desarrollar actividad alguna a título propio, y, desde luego, nada tendrían que facturar ni repercutir de IVA, por no estar ante una actividad sujeta. Al respecto, vista la absoluta incoherencia fiscal, el Abogado del Estado no ofrece explicación alguna, pues la pregunta surge como resultado de una elemental lógica tributaria, cómo es posible que se constate que el obligado tributario esté dado de alta en IAE y facture por IVA, y se niegue, sin más, que no desarrolla una actividad económica, pues la ordenación de los medios de producción y de los recursos humanos la realizan la ACB y la Federación. Partiendo del presupuesto de que los árbitros de la ACB son trabajadores autónomos, con las obligaciones sociales y fiscales vistas, por definición y a falta de otro encaje legal, pues no hay norma tributaria específica que contemple esta actividad, como sí se hace en el art. 17.2 Ley IRPF respecto de otras actividades concretas, ha de convenirse que el árbitro de baloncesto como autónomo y por definición, es una persona física que se encarga de organizar su propia actividad, ordenando los medios de producción y/o humanos, sin sujeción a un contrato de trabajo, desarrollando personalmente la actividad de arbitraje por su formación y conocimiento, sometido al alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la Agencia Tributaria y en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social y cumplir con las obligaciones fiscales vistas, hacer frente al IAE y al IVA; siendo el autónomo dependiente -en este caso concreto no lo es-, con iguales cargas sociales y fiscales, el que realiza una actividad económica por cuenta propia pero dependiendo de un único cliente del que percibe al menos el 75% de sus ingresos. Por todo ello, deben calificarse, en el IRPF, los rendimientos obtenidos por los árbitros de baloncesto que se perciben de las federaciones o de las ligas profesionales, en cuanto trabajador autónomo que organiza su actividad de arbitraje, como rendimientos íntegros por actividades económicas del art. 27.1 de la Ley IRPF. [Vid., ATS de 21 de junio de 2023, recurso n.º 7896/2022 (NFJ090374) y STSJ de Cataluña de 29 de junio de 2022, recurso n.º 2942/2020 (NFJ090375) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17 y 27.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 836/2024

Fecha de sentencia: 16/05/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7896/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/05/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7896/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 836/2024

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 16 de mayo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7896/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia. contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 29 de junio de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 2942/2020, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 14 de julio de 2020, dictada en la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, respecto del acuerdo de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida don Jon, representado por el procurador de los tribunales don Rafael Ostos Osuna, bajo la dirección letrada de don Daniel Martín Moreno.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 2942/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 29 de junio de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal.

FALLAMOS

1º) ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Jon, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 14 de julio de 2020, procedimiento NUM000, a la que se contrae la presente litis, y ANULAR y dejar sin efecto la reseñada resolución, y, en consecuencia, la liquidación por IRPF del ejercicio 2016, notificada el 16 de junio de 2018.

2º) Condenar a la administración demandada al pago de las costas causadas, con el límite, por todos los conceptos, de 1.000. euros, IVA incluido.

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado mediante auto de 14 de octubre de 2022, que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 21 de junio de 2023, dictó auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar cómo deben calificarse, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos obtenidos por los árbitros de baloncesto que se perciben de las federaciones o de las ligas profesionales y si, a tal efecto, resulta relevante la naturaleza de la relación que une al perceptor y a la asociación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 17.1 y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].

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 [...]."

Cuarto. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que, las cantidades percibidas por los árbitros de la ACB, por el desarrollo de su tarea arbitral, tienen, en todo caso, la consideración de rendimientos del trabajo del artículo 17.1 de la LIRPF/2006 y, como tales, deben tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a todos los efectos y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEARC impugnada".

Quinto. *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de don Jon se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...acuerde desestimar íntegramente el mismo y confirmar íntegramente la Sentencia recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente".

Sexto. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 7 de mayo de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre el debate.*

El auto de admisión recoge los datos y circunstancias más relevantes a los efectos de seleccionar la cuestión con interés casacional objetivo. Datos y circunstancias que han de servir, también, para resolver la controversia propuesta, y que son los siguientes:

La oficina gestora inició un procedimiento de comprobación limitada al notificar al Sr. Jon en fecha 26 de diciembre de 2017 un requerimiento para que aportara determinada documentación. Tras el trámite de alegaciones y la propuesta de liquidación provisional, se notificó la liquidación provisional NUM001, resultando una cantidad a ingresar de 6.718,36 euros (comprensiva de una cuota de 6.486,45 euros y de 231,91 euros de intereses de demora). La regularización trajo su causa en una recalificación de las rentas percibidas como árbitro integrado en una asociación federativa. El obligado había declarado rendimientos de actividades económicas y se calificaron en estas actuaciones como rendimientos del trabajo, regularizándose asimismo las retenciones soportadas y excluyéndose las cantidades exentas en concepto de dietas.

Disconforme con esta liquidación, el interesado formuló reclamación económico-administrativa que fue estimada parcialmente por resolución de 14 de julio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. La estimación se refirió únicamente a la exoneración de unos gastos.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta resolución, el mismo fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación, dictada el 29 de junio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Este pronunciamiento basa su fallo estimatorio en la naturaleza de la relación existente entre el árbitro de baloncesto recurrente y la Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) y las federaciones de baloncesto:

"Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado la Sala de lo Social, Sección 1ª, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia número 3383/2015, de 25 de mayo, dictada en el recurso de suplicación 7335/2014, a cuya doctrina se adhirió, declarando compartir y asumir "los acertados criterios que lucen" en esa sentencia, por la del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala Social, Sección 1ª, número 729/2019, de 5 de julio, dictada en el recurso de suplicación 175/2019.

La sentencia de la Sala Social del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña estimó el recurso de suplicación formulado por la Asociación de Clubs de Baloncesto (ACB), y anuló todas las actuaciones del procedimiento por despido seguido ante el Juzgado de lo Social nº 26 de Barcelona, por falta de competencia del orden jurisdiccional social a favor del orden civil, al concluir en su f.j 7º:

"En conclusión, no apreciamos que entre las partes existiera una relación laboral por cuenta ajena porque la demandada no tenía facultades de intervenir en la actuación profesional del actor, ni facultades propias para su clasificación, promoción o formación profesional; ni potestad sancionadora o disciplinaria, con carácter autónomo e independiente; esto es, un poder propio de dirección sobre el actor. Las funciones que con relación a tales facultades realizaba la ACB o bien eran ejercidas coordinadamente con la FEB (v. gr. la formación de los árbitros) o bien con la total intervención de esta (v. gr. facultad disciplinaria); derivando todo ello, en cualquier caso, de un acuerdo o convenio de coordinación con dicha Federación al que la ACB había de sujetarse para organizar la competición, sin que dispusiera de una libertad para dirigirla o conducirla conforme a los criterios que tuviera por convenientes y que serían los propios del ejercicio de la libertad de empresa (art. 38 C). De ahí que cuando en agosto de 2010 la ACB pactó con la AEBA el Acuerdo de Interés Profesional y el citado Reglamento para la Prestación del Servicio de Arbitraje también fueran objeto de supervisión tanto por parte de la FEB como por parte del Consejo Superior de Deportes, según lo refleja su prueba documental (documentos nº 19 y 20 del ramo de prueba de la ACB). Por todo ello, no puede afirmarse que exista entre el actor y la ACB una relación laboral por cuenta ajena y, por tanto, la acción que ejercita el demandante en este proceso no compete al orden social de la Jurisdicción".

Las razones por las que en esa sentencia se excluye la naturaleza laboral de la relación entre árbitros y la ACB y las federaciones de baloncesto se exponen en los fundamentos jurídicos que preceden a esa conclusión (...).

Por todo lo expuesto, procede dictar sentencia estimando el presente recurso".

También en el expresado auto se recogieron las normas que debían ser interpretadas:

Artículo 17.1 LIRPF:

"Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

2. Por su parte, el artículo 27.1 del mismo texto legal también requiere ser analizado:

"Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios"

Segundo. *Posición de las partes.*

La parte recurrente señala que la sentencia impugnada no tiene más base que la sentencia de la Sala de lo Social de ese Tribunal Superior de Justicia, de 25 de mayo de 2015 (r. de suplicación 7335/2014), compartida y asumida posteriormente por la Sentencia de la Sala de lo Social del TSJ de Madrid, sentencia de 5 de julio de 2019 r. de suplicación 175/2019, reproduciendo, en su FD Tercero, íntegramente, el FJ 7.º. Estos pronunciamientos tienen como base la falta de competencia del orden jurisdiccional social a favor del orden civil, excluyendo, por diversas razones, la naturaleza laboral de la relación entre árbitros y la ACB.

Sin embargo, para definir la situación relacional con los árbitros, ha de acudirse a los Estatutos de la RFEB aprobados el 1 de julio de 2017 (artículos 45, 110 a) y 116 y siguientes), al artículo 4 a) de los Estatutos de la ACB, correspondiéndole la organización de sus propias competiciones en coordinación con la FEB. El artículo 74.2.a) de la Ley 10/1990 del Deporte, aplicable *ratione temporis*, atribuye claramente la potestad disciplinaria sobre los árbitros a las Federaciones, con el matiz del artículo 6.2.c) Real Decreto 1591/1992, que la desarrolla, de un posible convenio con las ligas profesionales para nombrar el Comité o la posible existencia, en defecto de convenio, de un Juez único. Por su parte, el artículo 3.1. f) del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas, atribuye la potestad disciplinaria en los términos de la ley del Deporte, sus disposiciones de desarrollo y sus Estatutos y reglamentos, a las Federaciones deportivas.

Sentado lo anterior, considera la recurrente que sea cual sea la naturaleza de la relación, laboral o estatutaria, en los términos expuestos por la línea mayoritaria del orden social si, como bien dijo el TEARC, lo trasladamos al ámbito tributario, la calificación atribuible a las rentas o remuneraciones que perciben de las Federaciones o de las Ligas Profesionales, en este caso, de la ACB, no puede ser otra, en todo caso, que la de rendimientos del trabajo del art. 17.1 de la LIRPF/2006. La existencia de una relación laboral no es el único presupuesto que permite considerar como rendimientos íntegros del trabajo las cantidades percibidas por el trabajador, en situación de dependencia y ajenidad, sino que también pueden considerarse rendimientos del trabajo a estos efectos, los derivados de otro tipo de relaciones, recogidas en el mismo artículo 17.2 LIRPF/2006, tales

como las retribuciones de los administradores del apartado 2.e), las becas del apartado 2.h), las prestaciones de los beneficiarios de planes de pensiones del apartado 2.2.a.2ª, aparte de la más normal, los sueldos y salarios, y, por supuesto, las derivadas de una relación administrativa especial o estatutaria, que es la que la doctrina de las Salas de lo Social de los TSJ, vincula al árbitro con la organización federativa o la liga profesional. Así se contempla en numerosas Consultas de la DGT, como por ejemplo, CV 0725-06, 2556-06, 1860-11, 0286-14, 1647- 15, 407115,0384-17 y 1235-20, en la que se señalan que la ordenación de medios de producción y recursos humanos es desarrollada por las propias federaciones deportivas; el control sobre la organización y desarrollo de las competiciones corresponde a la Federación sobre los sujetos implicados en la actividad deportiva, realizándose en gran medida a través de los árbitros (y de los jueces); el árbitro es un agente de la Federación que actúa como máxima autoridad deportiva en el partido. En todos los casos, la falta de una ordenación por cuenta propia de medios de producción es lo que permite calificarlo como rendimiento del trabajo a todos los efectos, incluida la obligada retención por parte del pagador. Tampoco se dan en la actividad arbitral las notas típicas de los rendimientos de la actividad económica, definidos en el artículo 27.1, primer párrafo de la misma LIRPF/2006. Se dice en el art. 1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, que el trabajador autónomo es aquella persona física que realiza por cuenta propia y fuera del ámbito de organización y dirección de otra persona una actividad económica o profesional a título lucrativo, sin excepciones o reservas; pero es evidente que los árbitros se integran en el ámbito de una organización federativa bajo cuyas directrices ejercen su función, y es la entidad federativa o la liga profesional (en este caso la ACB, la FEB o la Federación Catalana de Basketball) la que establecen los partidos, su calificación técnica, el uniforme que deben utilizar para ejercer la actividad siendo la propia organización, en este caso, la ACB, la que facilita el abono de un salario con una parte fija y otra de cuantía fija, pero de proporción variable en función del número de partidos arbitrados, que son establecidos igualmente por la entidad organizadora.

La parte recurrida se opone a las alegaciones del Sr. Abogado del Estado. Pone de manifiesto que desde septiembre de 2013 desarrolla la actividad de árbitro profesional, estando de alta desde el 30 de septiembre de 2013 en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la AEAT en la actividad de "árbitros de espectáculos deportivos" (grupo 048 de la Sección Tercera de las tarifas de IAE recogidas en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990) y con efectos desde el 1 de septiembre de 2013 de alta en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos de la Seguridad Social; viene presentando por su actividad declaraciones trimestrales de IVA y declarado en IRPF sus rendimientos como de actividades económicas, deduciéndose los gastos vinculados a la actividad. Dicha actividad no la presta de forma puntual u ocasional sino habitual, como profesional dedicado a la actividad de arbitraje como actividad principal y medio de vida. Presta servicios profesionales de arbitraje a la ACB, para cuya contratación se suscribe, anualmente, contrato de arrendamiento civil de servicios, figurando en el expediente los que afectaban al ejercicio 2016, de 15 de septiembre de 2015 y 5 de agosto de 2016. Los contratos se manifiestan expresamente sobre la naturaleza de la relación en sus cláusulas segundas al decir:

"2.1. La relación de trabajo autónomo o por cuenta propia [...] se regulará de conformidad con las normas del arrendamiento civil de servicios profesionales y en ningún caso supondrá la existencia de relación laboral alguna, ni común ni especial, entre las partes".

Los contratos se remiten al primer AIP, suscrito el 31 de agosto de 2010 por la ACB y Árbitros Españoles de Baloncesto Asociados.

El AIP también se pronuncia sobre la naturaleza de la relación destacando en su Preámbulo "la actual situación legal de silencio e indefinición sobre la naturaleza y el marco regulatorio del arbitraje deportivo" (I), que "los árbitros y jueces no pueden ser considerados, en el cumplimiento de su misión, como ligados al organizador de la competición deportiva por el vínculo de subordinación característico del contrato de trabajo" (II.3), como sustrato fundamental los principios de "independencia e imparcialidad de los árbitros y jueces en el ejercicio de su misión" (III.1) y que esa "independencia fundamental de los árbitros y jueces les identifica también mejor en nuestro Derecho con la figura del trabajador autónomo que con las de la relación laboral, ya sea común o especial" (III.3). Sobre las consecuencias fiscales de la naturaleza de esa relación, el Preámbulo dice que "las percepciones de los árbitros y jueces deberían sujetarse a lo previsto para las de los profesionales en general" (IV.2) y sobre su aseguramiento social que "deberían constar de alta y cotizando al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA)". EL AIP tiene como Anexos I y II un modelo de contrato y de factura mensual.

Señala, además, que presta servicios profesionales de arbitraje para otras entidades en partidos amistosos o internacionales, concretamente en el ejercicio 2016 objeto del recurso, prestó servicios en partidos amistosos a CLUB JOVENTUT BADALONA, S.A.D., PATRONAT MUNICIPAL D'ESPORTS DE LLAGOSTERA y TEAM SPORTS MANAGEMENT, S.L.

También se dedica el recurrido a ejercer como asesor de la FEDERACIÓ CATALANA DE BASQUETBOL, tanto en formación de árbitros como prestando un asesoramiento técnico en cuestiones arbitrales, percibiendo una retribución bimensual según los contratos de arrendamiento de prestación de servicios de 1 de octubre de 2014 y 1 de octubre de 2016.

Los ingresos obtenidos por el recurrido en 2016 fueron de 57.907,50 euros, de los que 40.231,90 euros procedían de la ACB por arbitraje en partidos oficiales, 16.958,25 euros de la FCBQ por asesoramiento arbitral y 1.059,35 euros de distintos pagadores por arbitraje en partidos amistosos. Incurrió en gastos por un importe total de 14.057,97 euros que comprendían gastos de desplazamiento, de alquiler de plaza de garaje en la estación de trenes, de adquisición de material deportivo, de contratación de los servicios de un gimnasio y de la gestoría para el cumplimiento de las obligaciones fiscales como profesional.

Dicho lo anterior entiende que el recurso de casación debe desestimarse. Existe una actividad económica de arbitraje aportando y ordenando por cuenta propia los medios de producción necesarios para el desarrollo de la actividad; cuestión de hecho no susceptible de plantearse en el recurso de casación; sin que quepa confundir la ordenación de los medios de producción necesarios para la actividad "organización de espectáculos deportivos" (grupo 968 de la Sección Primera destinada a Actividades Empresariales de las tarifas de IAE) con la distinta actividad ejercida por mi representado de "árbitros de espectáculos deportivos" (grupo 048 de la Sección Tercera destinada a Actividades Artísticas dentro de las que están las deportivas). Con la confusión de actividades realizada por la Abogacía del Estado los servicios de arbitraje siempre serían rentas del trabajo en contra de la propia normativa de IRPF que reconoce en su remisión a la del IAE la existencia de una actividad económica deportiva de arbitraje. Al efecto señala el art. 27.1 de la Ley de IRPF que considera en particular rendimientos de actividades económicas los derivados del "ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas"; el art. 95.a del Reglamento de IRPF considera comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales "los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas" y dentro de la Sección Tercera (Actividades Artísticas) está el epígrafe grupo 048 "árbitros de espectáculos deportivos". Confunde el Sr. Abogado del Estado la relación y las retribuciones percibidas de las federaciones o de la liga profesional, como si se tratara de una sola relación con una sola entidad, el recurrido es contratado y le son satisfechas sus retribuciones por los clubs a través de la ACB en la competición oficial o directamente en partidos amistosos, y la única federación que le satisface retribución (FCBQ) es por servicios de formación y asesoramiento y no de arbitraje. De los términos de la sentencia del orden social, a la que se refiere la sentencia impugnada, se colige que existe una relación civil, a través de la que se desarrolla la actividad por cuenta propia prestando servicios, tanto con la ACB como con la FCBQ y las entidades que organizaron los partidos amistosos, ajenas al ámbito de aplicación del art. 17. 1 y 2 de la LIRPF, es una relación civil que no debe confundirse con la relación con la FEB en el ejercicio de la potestad disciplinaria del árbitro por delegación de ésta, relación que es administrativa especial o estatutaria y cuya jurisdicción es la contencioso-administrativa.

Señala que no cabe hacer la recalificación del negocio jurídico existente mediante la aplicación del art. 13 de la LGT. E indica que el alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la AEAT en la actividad de "árbitros de espectáculos deportivos" (epígrafe 048 de la Sección Tercera de IAE) exige que la actividad se ejerza con una "ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos" (art. 79.1 del TR de la Ley de Haciendas Locales); las repercusiones de IVA en las facturas emitidas, lo que generaría una devolución de ingresos indebidos, a pesar de que en IRPF consideró la AEAT que las facturas eran "de facto más una suerte de nómina" lo que necesariamente debe implicar la no sujeción prevista en el art. 7.5.º de la Ley de IVA, además la sujeción a IVA requiere también esa "ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos" (art. 5.2 de la Ley del IVA). El alta en la Seguridad Social en el régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos que exige que la actividad se realice "por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona" (art. 1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo). Por los ingresos de 2016, ni siquiera se cumplen los requisitos establecidos en el art. 11.1 de la citada Ley 20/2007 para la consideración de autónomo económicamente dependiente al no tener con ningún cliente al menos el 75% de los ingresos (con la ACB, el 69,48%).

Añade que la recalificación realizada de acuerdo con la liquidación en base a la "naturaleza laboral de la relación existente entre el árbitro y la federación" va también en contra de:

La validez de los contratos de arrendamiento de servicios suscritos con la ACB en base a un modelo utilizado por todos los árbitros que ni son de naturaleza laboral o administrativa ni son suscritos con la federación.

Y la validez de los contratos de arrendamiento de servicios con la FCBQ que tampoco son contratos laborales y no son suscritos con la federación española sino con la catalana.

Subsidiariamente entiende la recurrida que de no acoger su tesis sería procedente corregir el error aritmético y adaptar las retenciones, tal y como alegaba en su demanda.

Tercero. Juicio del Tribunal .

No estorba reiterar los términos de los arts. 17.1 y 27.1 de la Ley 35/2006. El primero define los rendimientos íntegros del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas". Y el art. 27.1 conceptúa

los rendimientos íntegros de actividades económicas como "aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Para la Administración, y así lo resalta el Sr. Abogado del Estado, las retribuciones percibidas en el ejercicio 2016 por el contribuyente, árbitro de la ACB, deben conceptuarse como rendimientos del trabajo de su Federación y de la Liga ACB y partidos amistosos de clubs de la ACB, pues no concurre la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, configuradora de las actividades económicas.

Así se lee en la resolución del TEAR de Cataluña que "En la actividad del árbitro no se dan las notas propias de los rendimientos de actividades económicas, no existiendo una ordenación por cuenta del reclamante de medios de producción y de recursos humanos para el desarrollo de su actividad,... Pues bien, sin perjuicio de su independencia en el desempeño de su labor técnico-deportiva, los árbitros se integran en el ámbito de una organización federativa bajo cuyas directrices ejercen su función. No cabe duda que es la entidad federativa o la liga profesional (en este caso la ACB o la FCBQ) la que establece los partidos; su calificación técnica; el uniforme que deben utilizar para ejercer la actividad y que la propia organización facilita; el abono de un salario con una parte fija y otra de cuantía fija, pero de proporción variable en función del número de partidos arbitrados, que son establecidos igualmente por la entidad organizadora."

La sentencia de instancia, sin embargo, consideró que las retribuciones percibidas por el actor como árbitro de la ACB y las percibidas por la Federación catalana como asesor, debían conceptuarse como rendimientos de actividades económicas, esto es, que de forma efectiva sí existía la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de la menos alguno de ellos, y llegó a dicha conclusión tomando como referencia el estudio realizado por el orden social de la relación existente entre la Federación de Baloncesto, la ACB y los árbitros, y en lo que ahora interesa, resulta bien significativo, la referencia que se hace al preámbulo de AIP, en cuanto se pone de manifiesto la "situación legal de silencio legal e indefinición sobre la naturaleza y el marco regulatorio del arbitraje deportivo", la búsqueda de un modelo "tanto a nivel deportivo como laboral, y de aseguramiento social, fiscal y de cobertura penal", lo inadecuado de establecer una subordinación bajo el vínculo de un contrato de trabajo, de suerte que "la consideración de que la independencia del árbitro motiva una identificación preferente como trabajador autónomo sobre las de la relación laboral -ya sea común o especial- "sobre todo ahora que se ha regulado la figura del trabajador económicamente dependiente, hacia el que debería tender la evolución del estatuto del árbitro profesional, entendiéndose por tal el que ha hecho del arbitraje su dedicación única o principal", regulándose la relación mediante un "contrato de arrendamiento civil de servicios profesional"; respecto del caso concreto que examina la sentencia del orden social que reproduce la resolución impugnada, indica que "no estamos ante un trabajador económicamente dependiente (que daría la competencia a este orden de la Jurisdicción), sino ante un trabajador autónomo ordinario pero cuya situación jurídica viene definida tanto por el marco legal que se ha expuesto en los fundamentos jurídicos anteriores como por las previsiones de dicho AIP".

En definitiva, no es cuestionado por el Sr. Abogado del Estado, a efectos sociales, y también fiscales, como veremos a continuación, cabe encuadrar a los árbitros de la ACB como trabajadores autónomos, o en su caso -que no es el supuesto del contribuyente que no llega al 75% de lo percibido de la ACB-, como trabajador autónomo dependientes, y al efecto, como descubre la parte recurrida: desde el 1 de septiembre de 2013 está de alta en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos de la Seguridad Social. Fiscalmente: desde septiembre de 2013 desarrolla la actividad de árbitro profesional, estando de alta desde el 30 de septiembre de 2013 en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la AEAT en la actividad de "árbitros de espectáculos deportivos" (grupo 048 de la Sección Tercera de las tarifas de IAE recogidas en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990), distinta, como acertadamente indica la parte recurrida, de la ordenación de los medios de producción necesarios para la actividad "organización de espectáculos deportivos" (grupo 968 de la Sección Primera destinada a Actividades Empresariales de las tarifas de IAE); viene presentando por su actividad declaraciones trimestrales de IVA - aparte de declarar en IRPF sus rendimientos como de actividades económicas, objeto del presente recurso, sin perjuicio de resaltar, como evidencia la parte recurrida que el art. 95.a) del Reglamento de IRPF considera comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales "los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas" y dentro de la Sección Tercera (Actividades Artísticas) está el epígrafe grupo 048 "árbitros de espectáculos deportivos"-.

Ciertamente, tal y como pone de manifiesto la sentencia impugnada atendiendo a los pronunciamientos del orden social, la relación entre los árbitros de la ACB y la Federación de Baloncesto es un tema complejo por su singularidad, con contratos civiles, retribuciones y colaboraciones en distintas actividades por parte de los árbitros, y su encaje dentro del marco normativo laboral, de seguridad social y fiscal, en el que podemos hablar de un convenio de arbitraje con retribuciones fijas y variables, con participación en actividades diversas, como es en nuestro caso en el que se presta servicios de arbitraje en amistosos a clubs de la ACB o asesoramiento a la Federación catalana, y en que existe una dependencia, que no ajeneidad, respecto de la ACB y ejercicio de funciones delegadas de la Federación.

En este marco y en un ámbito presidido por los principios de legalidad y seguridad jurídica, en el que resulta esencial determinar la carga tributaria que todo ciudadano debe soportar, no tiene amparo jurídico que se someta al mismo contribuyente en el ejercicio de una misma actividad a regímenes fiscales absolutamente incompatibles. De acoger la tesis del Sr. Abogado del Estado, siguiendo el parecer de la Administración Tributaria, esto es, que las retribuciones de los árbitros son rendimientos de trabajo, aún bajo el encaje del art. 17.2, la necesaria contrapartida dentro del propio sistema tributario, sería la no sujeción al IAE, al no desarrollar actividad alguna a título propio, y, desde luego, nada tendrían que facturar ni repercutir de IVA, por no estar ante una actividad sujeta. Al respecto, vista la absoluta incoherencia fiscal, el Sr. Abogado del Estado no ofrece explicación alguna, pues la pregunta surge como resultado de una elemental lógica tributaria, cómo es posible que se constate que el obligado tributario esté dado de alta en IAE y facture por IVA, y se niegue, sin más, que no desarrolla una actividad económica, pues la ordenación de los medios de producción y de los recursos humanos la realizan la ACBy la Federación.

Pues bien, partiendo del presupuesto, no cuestionado como se ha indicado, de que los árbitros de la ACB son trabajadores autónomos, con las obligaciones sociales y fiscales vistas, por definición y a falta de otro encaje legal, pues no hay norma tributaria específica que contemple esta actividad, como sí se hace en el art. 17.2 respecto de otras actividades concretas, ha de convenirse que el árbitro de baloncesto como autónomo y por definición, es una persona física que se encarga de organizar su propia actividad, ordenando los medios de producción y/o humanos, sin sujeción a un contrato de trabajo, desarrollando personalmente la actividad de arbitraje por su formación y conocimiento, sometido al alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la Agencia Tributaria y en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social y cumplir con las obligaciones fiscales vistas, hacer frente al IAE y al IVA; siendo el autónomo dependiente -en este caso concreto no lo es-, con iguales cargas sociales y fiscales, el que realiza una actividad económica por cuenta propia pero dependiendo de un único cliente del que percibe al menos el 75% de sus ingresos.

Por todo ello, a la cuestión de interés casacional objetivo debe responderse en el sentido de que deben calificarse, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos obtenidos por los árbitros de baloncesto que se perciben de las federaciones o de las ligas profesionales, en cuanto trabajador autónomo que organiza su actividad de arbitraje, como rendimientos íntegros por actividades económicas del art. 27.1 de la LIRPF.

Cuarto. Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no ha lugar a hacer 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. No ha lugar a hacer pronunciamiento sobre las costas de instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Tercero.
2. No ha lugar al recurso de casación núm. 7896/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 29 de junio de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 2942/2020, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 14 de julio de 2020, dictada en la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, respecto del acuerdo de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016; sentencia cuya conformación procede.
3. Sin costas.

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.