

Como los hechos objeto del contencioso eran anteriores al 1997, tanto el TEAC y la Audiencia Nacional, entendían que los pagos efectuados a esas sociedades mercantiles deberían ser considerados rendimientos del trabajo y, por tanto, sujetos a retención. En estos puntos, la sentencia del Tribunal Supremo desestima el recurso del FCBarcelona y comparte criterio con las resoluciones anteriores.

Ahora bien, sí que estima el recurso en una cuestión de repercusión y deducción del IVA que se devengaba en estas operaciones.

Las sociedades mercantiles son sujetos pasivos del IVA. Cuando emiten factura deben, obligatoriamente, repercutir el IVA que debe ser soportado por el pagador. Tenemos una sociedad mercantil tenedora de la explotación de los derechos de imagen de un deportista. Ésta sociedad los cede, a su vez, a una entidad deportiva, ya sea sociedad anónima deportiva o asociación. Como los cede, tiene derecho a percibir una cantidad por dicha cesión. Debe, por tanto, emitir una factura al club que los ha adquirido por el importe pactado en la que deberá repercutir un IVA. El club, debe soportar y pagar ese impuesto indirecto. La dinámica del IVA implica que el que soporta un IVA, y no sea consumidor final, se lo puede deducir del IVA que, a su vez, él ha repercutido a terceros. Hasta aquí todo parece claro. El Club o SAD que soportaba IVA se lo deducía del que repercutía (obviamos por farragosa e intrascendente a los efectos de la comprensión de la sentencia si la deducibilidad es del 100% o sometida a la regla de prorrata). Si efectivamente la operación fuera por la cesión de los derechos de imagen entendidos como rendimiento de capital mobiliario, no habría ningún problema. Éste surge cuando los tribunales interpretan que esta retribución se deriva del contrato laboral debiendo ser considerada un rendimiento del trabajo. El pago de rendimientos del trabajo no está sujeto al IVA. Si tanto la Administración como las resoluciones judiciales han llegado a la conclusión que los pagos a estas sociedades deben entenderse como retribuciones salariales y, por tanto, el pagador, los clubes en este caso, deberían haber efectuado retención a cuenta del IRPF, ¿qué pasa con el IVA que han soportado de las facturas emitidas por las sociedades mercantiles?. Los asesores del club recurrente, acertadamente, plantearon que, una de dos (i) o se les permitía deducírselo, lo que habían efectivamente hecho, y que implicaría que no nos encontraríamos en un pago de rendimiento del trabajo y se viene abajo toda la interpretación de la Administración ratificada por diversas sentencias o (ii) si se niega esa deducibilidad, que sería lo coherente con el criterio de la Administración y la jurisprudencia, debería reconocerse la devolución del IVA soportado indebidamente. Ese IVA se pagó porque tanto el perceptor de las retribuciones como el pagador entendían que se trataba de pagos por la explotación del derecho de imagen de los deportistas y no retribuciones laborales. El IVA que soportó el Club se lo dedujo del IVA que había repercutido. La jurisprudencia y la sentencia comentada, rechaza esa posibilidad y obliga a los clubes a regularizar el IVA, es decir, a no considerar como deducible el IVA soportado. Si no nos lo podemos deducir pero lo hemos pagado cuando la Administración y los tribunales nos dicen que no lo teníamos que pagar, ¿no se produce un ingreso indebido? ¿No se produciría una doble tributación de un mismo hecho? La Administración tributaria, ¿no ingresaría dos veces por el mismo hecho? ¿Dónde está el problema entonces?

Pues el problema viene dado por la interpretación restrictiva que hacían del artículo 9.2 del RD 1163/1990, sobre devolución de ingresos indebidos¹, tanto los órganos de comprobación e investigación de la Administración tributaria, como sus Tribunales económico-administrativos. La cuestión no es menor ya que se trata de dilucidar quién es el que está legitimado para reclamar la devolución de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas. A criterio de la Administración, el artículo 9.2 del RD 1163/1990 sólo recoge como titulares del derecho a la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos o responsables y demás obligados tributarios, excluyendo de éstos a los que han soportado el pago de las cuotas tributarias. El citado artículo establecía que *“la solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondiente a cuotas tributarias de repercusión obligatoria, podrá efectuarse por el sujeto pasivo que las haya repercutido, de acuerdo, en particular, con el artículo 8 del presente Real Decreto, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 122 del reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas ...”*. Según la interpretación de la Administración, ello es lo más lógico. Sólo puede socilitar la devolución quien ha repercutido indebidamente mientras que el consumidor final es un tercero a la relación jurídico tributaria que tiene su derecho a que les sea devuelto el IVA repercutido indebidamente por quienes se lo han repercutido pero por el cauce civil y no por el procedimiento previsto para cuestiones tributarias.

El criterio de la Administración, tanto en los órganos de comprobación e investigación, como por los Tribunales Económico-Administrativos, ratificados por sentencias de los juzgados contencioso-administrativos y la Audiencia Nacional, era que el repercutido, el que soportaba indebidamente, debería primero regularizar su situación, es decir, se le practicaba nueva liquidación del IVA descontándole el IVA que se había deducido más los intereses de demora y, una vez hecho esto, le nacería el derecho al vendedor de instar la devolución de los ingresos indebidos y, a su vez, el derecho del indebidamente repercutido a reclamarlo por la vía civil al que le había repercutido. Total, un galimatías procesal. La Administración mantenía la tesis que la posición del sujeto repercutido era totalmente extraña a la Administración tributaria.

Con este camino era más que evidente el perjuicio para el contribuyente que ha soportado un IVA indebidamente.

Pues bien, en este punto el recurso es estimado. La sentencia comentada del Tribunal Supremo se remite a una anterior, del 30 de abril de 2008, para acogerlo que, a su vez, se basa en una del 9 de enero del mismo año. En ellas se resuelve sobre una transmisión de terrenos no edificables, en los que se repercutió indebidamente el IVA, con su posterior deducción, cuando la operación estaba exenta del IVA pero sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Dice la sentencia *“... la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al ITP, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si se consigue la devolución del IVA”*.

¹ Hoy regulado en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

El art3culo 9.2 del RD 1163/1990, sobre devoluci3n de ingresos indebidos, tambi3n reconoc3a el derecho de devoluci3n al que haya soportado la repercusi3n indebidamente, bajo la condici3n que esas cuotas soportadas indebidamente no hubieran sido deducidas posteriormente. En el caso del FCBarcelona, esas cuotas fueron deducidas, pero la Administraci3n tributaria anul3 esa deducci3n, por lo que, y esto es lo trascendente, con esa anulaci3n debe entenderse que se cumple el requisito que las cuotas no han sido objeto de deducci3n. Se3ala el Tribunal que *“es cierto que el adquirente no pod3a deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soport3 la repercusi3n, cuestion3ndose la sujeci3n del IVA varios a3os despu3s, por lo que la inspecci3n, en esta situaci3n, debi3 limitarse, ante la conclusi3n de la exenci3n del IVA, por la soluci3n m3s favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusi3n de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devoluci3n por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores”*.

O sea, los clubes que no hayan solucionado a fecha de hoy los problemas derivados de las actas de inspecci3n de los contratos de imagen de aquella 3poca, ya tienen en su mano un antecedente.

Diciembre de 2009.

© Xavier-Albert Canal Gomara (Autor)
Abogado (BCD-Iurisport)

© IUSPORT (Editor)

www.iusport.es