

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL

Sala III

ASUNTO: Recurso de casación del F.C.BARCELONA sobre tributación de deportistas

TEXTO ÍNTEGRO DE LA SENTENCIA

R. Fernández Montalvo

M.V. Garzón Herrero

J.G. Martínez Micó

E. Frias Ponce

M. Martín Timón

A. Aguallo Avilés

Ponente: MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

En la Villa de Madrid, a uno de Julio de dos mil ocho.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación Ordinario interpuesto por la entidad Fútbol Club Barcelona, representada por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, bajo la dirección de Letrado y, estando promovido contra la sentencia dictada el 13 de Junio de 2002, por la Sección

Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el Recurso Contencioso- Administrativo seguido ante la misma bajo el número 115/00, en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuya casación aparece, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 13 de Junio de 2002 , y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Que desestimando el Recurso Contencioso-Administrativo formulado por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación del Fútbol Club Barcelona, contra la resolución de fecha 15 de Diciembre de 1999, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es conforme a Derecho, sin hacer mención especial en cuanto a las costas."

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, la entidad Fútbol Club Barcelona formuló Recurso de Casación Ordinario en base a ocho motivo de casación: "Primero.- Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 LJ , por incongruencia omisiva de la sentencia, con infracción del artículo 24.1 de la Constitución y del artículo 67.1 LJ , en cuanto que no se pronuncia sobre la alegada infracción del artículo 60.1, párrafo segundo, del Reglamento General de Inspección. Segundo .- Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del apartado 3 de la resolución del AEAT de 24 de Marzo de 1992 , en su redacción originaria, del artículo 2º de la Orden

Ministerial de 26 de Mayo de 1996 , del artículo 67.3 de la Ley 30/1992 , del artículo 60.1, párrafo segundo, del Reglamento General de Inspección, y de la resolución de 16 de Diciembre de 1994. Tercero .- Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 LJ , por incongruencia y error de motivación de la sentencia, con infracción del art. 24.1 de la Constitución y del art. 67.1 LJ , en cuanto que la sentencia resuelve el tema de fondo sobre la base de que no se acredita la existencia de unos contratos que constan en el expediente y que no han sido objeto de discusión por las partes; y sobre la base de que los cobros revierten al pagador, cuando nunca se ha discutido que el pago se ha hecho a las sociedades cesionarias. Cuarto.- Al amparo de la letra d) del art. 88.1 LJ , por infracción de los artículos 114 y 115 LGT y del artículo 1277 del Código Civil. Quinto .- Al amparo de la letra d) del art. 88.1 LJ , por infracción del artículo 52, uno, c) de la Ley 88/1991 , reguladora del IRPF (transparencia de sociedades de deportistas), de los artículos 35.2, 36 y 38 del Código Civil , que reconocen la personalidad jurídica independiente de las sociedades, del art. 96.1 de la Constitución, que establece que las cláusulas de los Tratados sólo pueden ser alteradas en las formas previstas en los propios tratados y de los arts. 7 y 18 del Convenio de doble imposición con Holanda. Sexto .- Al amparo de la letra d) del art. 88.1 LJ , por infracción de los artículos 23.1 y 28.2 de la Ley General Tributaria , al haber incurrido la sentencia en la llamada "interpretación económica". Séptimo.- Al amparo de la letra d) del art. 88.1 LJ , por infracción del artículo 31.1 de la Constitución y del principio de prohibición del enriquecimiento sin causa. Octavo .- Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ , por indebida aplicación del art. 147.1 del Reglamento del IRPF de 1981 , en lugar de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en la que no se previó la existencia de retención hasta el Real Decreto 1909/1997, de 19 de Diciembre .". Termina suplicando de la Sala se case y anule la sentencia impugnada, resolviendo de conformidad con la Súplica de la demanda, anulando la resolución del TEAC y la liquidación que le trae causa, y reconociendo el derecho del demandante al resarcimiento de los costes del aval prestado para obtener la suspensión.

TERCERO.- Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 17 de Junio pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, actuando en nombre y representación de la entidad Fútbol Club Barcelona, la sentencia de 13 de Junio de 2002, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso número 115/00 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por la entidad que hoy es recurrente en casación contra la resolución de fecha 15 de Diciembre de 1999, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, que estimando en parte el Recurso de Alzada contra el acuerdo de fecha 12 de Junio de 1997, del Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección, relativo a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Retenciones del Trabajo Personal, ejercicios 1990, 1991, 1992 y 1993 (1º trimestre), según Acta de disconformidad de fecha 12 de Marzo de 1996, ordena practicar nueva liquidación conforme a lo declarado en el último de sus Fundamentos de Derecho.

La sentencia de instancia desestimó el recurso, y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

Los motivos de casación que la entidad recurrente esgrime contra la sentencia son: "Primero.- Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 LJ , por incongruencia omisiva de la sentencia, con infracción del artículo 24.1 de la Constitución y del artículo 67.1 LJ , en cuanto que no se pronuncia sobre la alegada infracción del artículo 60.1, párrafo segundo, del Reglamento General de Inspección. Segundo .- Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del apartado 3 de la resolución del AEAT de 24 de Marzo de 1992 , en su redacción originaria, del artículo 2º de la Orden Ministerial de 26 de Mayo de 1996 , del artículo 67.3 de la Ley 30/1992 , del artículo 60.1, párrafo segundo, del Reglamento General de Inspección, y de la resolución de 16 de Diciembre de 1994. Tercero .- Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 LJ , por incongruencia y error de motivación de la sentencia, con infracción del art. 24.1 de la Constitución y del art. 67.1 LJ , en cuanto que la sentencia resuelve el tema de fondo sobre la base de que no se acredita la existencia de unos contratos que constan en el expediente y que no han sido objeto de discusión por las partes; y sobre la base de que los cobros revierten al pagador, cuando nunca se ha discutido que el pago se ha hecho a las sociedades cesionarias. Cuarto.- Al amparo de la letra d) del art. 88.1 LJ , por infracción de los artículos 114 y 115 LGT y del artículo 1277 del Código Civil. Quinto .- Al amparo de la letra d) del art. 88.1 LJ , por infracción del artículo 52, uno, c) de la Ley 88/1991 , reguladora del IRPF (transparencia de sociedades de deportistas), de los artículos 35.2, 36 y 38 del Código Civil , que reconocen la personalidad jurídica independiente de las sociedades, del art. 96.1 de la Constitución, que establece que las cláusulas de los Tratados sólo pueden ser alteradas en las formas previstas en los propios tratados y de los arts. 7 y 18 del Convenio de doble imposición con Holanda. Sexto .- Al amparo de la letra d) del art. 88.1 LJ , por infracción de los artículos 23.1 y 28.2 de la Ley General Tributaria , al haber incurrido la sentencia en la llamada "interpretación económica". Séptimo.- Al amparo de la letra d) del art. 88.1 LJ , por infracción del artículo 31.1 de la Constitución y del principio de prohibición del enriquecimiento sin causa. Octavo .- Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ , por indebida aplicación del art. 147.1 del Reglamento del IRPF de 1981 , en lugar de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en la que no se previó la existencia de retención hasta el Real Decreto 1909/1997, de 19 de Diciembre .".

SEGUNDO.- Son hechos relevantes para la decisión de la cuestión planteada los siguientes:

El 12 de Marzo de 1996 los Servicios de la Oficina Nacional de Inspección en Barcelona procedieron a incoar al hoy reclamante acta modelo A.02 (disconformidad), nº 186728-5, por el concepto y período indicados en la que entre otros extremos, se hizo constar: 1º) que se habían presentado las correspondientes declaraciones mensuales (mod. 110 y 111) y resumen anual (mod. 190) en los diversos ejercicios; 2º) que con la misma fecha se había incoado acta previa de conformidad regularizando diversos conceptos respecto del primer trimestre de 1993; 3º) que se procedía a incrementar las retribuciones dinerarias y retenciones declaradas en base a los siguientes hechos y fundamentos jurídicos: a) el sujeto pasivo había abonado a entidades, residentes y no residentes, elevadas cantidades devengadas por la prestación de sus servicios al Club de jugadores y Técnicos, que tienen la consideración de rendimientos de trabajo; sobre tales cantidades no se efectuaron ni se ingresaron en la Hacienda Pública las debidas retenciones del IRPF; b) hasta la temporada 1988/89 el Club abonaba, en la nómina de muchos

deportistas, un concepto salarial denominado "Imagen", con su correspondiente retención; con posterioridad dicho concepto desaparece de las nóminas al abonarse en cuentas bancarias de las sociedades citadas, sin que varíe la relación laboral entre jugadores y Club; c) hasta la temporada 1990/91, la cuenta de pérdidas y ganancias del Club incluía las cantidades abonadas a las sociedades en el epígrafe "gastos de personal"; d) de los contratos firmados por el Club con las sociedades se derivan para el deportista las mismas obligaciones recogidas en sus contratos laborales, reconociendo expresamente el Club, en determinados casos, que las cantidades abonadas a las sociedades forman parte del concepto salarial "ficha"; e) algunos jugadores y técnicos no perciben en nómina cantidad alguna del Club, percibiendo las sociedades el total de los rendimientos del trabajo generados por aquellos. En definitiva, y tras recogerse diversa normativa, se llega a la conclusión de que las cantidades abonadas a las sociedades por el Club retribuyen unos servicios deportivos, incluida la "imagen" del deportista, calificados de trabajo por cuenta ajena en el ámbito laboral y de rendimientos del trabajo personal en el fiscal, con la consiguiente obligación de retener del empleador, en este caso el Club, con independencia de la forma de pago utilizada; resulta igualmente procedente la aplicación del mecanismo de la elevación al íntegro. Finalmente se formula propuesta de liquidación por un total de 4.633.790.184 pesetas, de los que 3.196.748 corresponden a cuotas y 1.437.041.856 a intereses de demora; el expediente se califica de rectificación sin sanción.

TERCERO.- Se reprocha a la sentencia de instancia, en primer término, no haber resuelto sobre la infracción del artículo 60.1 del Reglamento de la Inspección acerca de la competencia del Inspector Jefe para dictar el Acta, lo que se considera como vicio de incongruencia omisiva.

Es verdad que la sentencia impugnada no trata con la debida claridad y precisión los dos motivos alegados sobre los defectos de orden formal de la resolución originaria impugnada.

La transcripción del tercero de los fundamentos, que es el lugar en que la sentencia analiza tales defectos formales, no ofrece dudas sobre el análisis de las dos alegaciones formuladas. De una parte, la falta de competencia de los "inspectores actuantes" es mencionada en la primera parte del párrafo primero de dicho fundamento. De otro lado, la problemática derivada de las competencias de la Oficina Técnica para firmar la liquidación es analizada en el resto del fundamento.

Que ello es así lo demuestra el hecho de que todos los textos legales que la entidad recurrente cita como fundamentadores de la falta de competencia para "intervenir en las actas" y para "producir la liquidación" son citados y comentados en dicho texto. En este sentido la entidad recurrente cita la resolución de la Agencia de 24 de Marzo de 1992, que está examinada en el primer párrafo. También se menciona la Orden Ministerial de 26 de Mayo de 1996 (erróneamente 1986). Por último también se examina el artículo 67.3 de la Ley 30/92. Finalmente, que el Reglamento de la Inspección está presente en el razonamiento no solo es una inferencia implícita, sino que hay una explícita mención de él en el segundo párrafo último inciso del citado fundamento tercero.

La transcripción, del citado fundamento, acredita lo que afirmamos: "En relación con el primer motivo de impugnación, como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, con fecha 1 de Junio de 1993, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria acordó "haciendo uso de lo previsto en el apartado Tres de la Resolución de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 24 de Marzo de 1992", facultar "al Área de Servicios

Especiales y Auditorías, la comprobación e investigación del F.C. Barcelona, así como de otros Clubes integrados en la Liga Nacional de Fútbol Profesional". Esta designación equivale a la encomienda que la citada Resolución, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos, exige para las actas levantadas por la Inspección no adolezcan de la falta de competencia de los inspectores actuantes. En el Área de Servicios Especiales y Auditorías estaba encuadrada la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, regulada por Orden Ministerial de 7 de Enero de 1985; citada en el acuerdo mencionado. Luego, por Orden Ministerial de 2 de Junio de 1994, esta Unidad Especial pasó a depender directamente del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia. Finalmente, la Resolución de la Agencia Estatal de 16 de Febrero de 1996, integró la Unidad Especial en la Oficina Nacional de Inspección, asumiendo las funciones que venía ejerciendo la citada Unidad.

Por otra parte, el art. 2º de la Orden Ministerial de 26 de Mayo de 1986, de desarrollo del Reglamento General de la Inspección Tributaria, enumera las facultades de la Oficina Nacional de Inspección y el Área de Servicios Especiales y Auditoría, señalando en el Punto 5 que "las unidades del Área de Servicios Especiales y Auditoría tendrán las atribuciones propias de la Inspección de los Tributos para el desempeño de las funciones que les atribuye el artículo 4º de la Orden de 7 de Enero de 1985. En general podrán realizar actuaciones comprendidas en los artículos 9º y 15 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos cuando así lo ordene motivadamente el Director General de la Inspección Financiera y Tributaria, atendiendo al significado, importancia o trascendencia de tales actuaciones".

Atendiendo a la fecha en la que se incoó el Acta impugnada, en 12 de Marzo de 1996, se aprecia que los Servicios de la Oficina Nacional de Barcelona tenía atribuidas las facultades de comprobación e investigación, existiendo designación o encomendación expresa por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, acordada conforme a las normas citadas. Además se debe precisar que la propuesta de liquidación contenida en el Acta fue confirmada por la Jefa de la Oficina Nacional de Inspección, por lo que, en caso de que existiera el vicio denunciado (que no se aprecia), entraría en juego lo previsto en el art. 67.3, de la Ley 30/92, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sobre la convalidación del acto administrativo."

Ha de desestimarse, pues, la incongruencia invocada en el motivo.

CUARTO.- Como decíamos los motivos formales esgrimidos son dos: A) Incompetencia de los inspectores actuantes para intervenir y firmar el Acta que está en el origen de las actuaciones. B) Falta de competencia de la Jefe de la Oficina Técnica para firmar la liquidación que el artículo 60.1 del Reglamento de Inspección reserva al Inspector Jefe.

A) El primero de los problemas debatido, el de la competencia de los inspectores actuantes para firmar el Acta se sustenta en la diferenciación de las atribuciones de la Unidad y del Jefe de la Unidad, según se infiere del apartado 3 de la resolución de la AEAT de 24 de Marzo de 1992. En este caso, se argumenta, hay atribución de competencias a la Unidad, pero el Jefe de la Unidad, que es quien tiene atribuida esa competencia (apartado 2) no se la ha encomendado a otro inspector.

Consta en las actuaciones que el 1 de Junio de 1993, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, "haciendo uso de lo previsto en el apartado

tres de la resolución de la AEAT de 24 de Marzo de 1992", acordó, encomendar (se entiende, dado el tenor literal de ese apartados tres.dos, segundo párrafo, hasta su ultimación), al Area de Servicios Especiales y Auditorías, la comprobación e investigación del F.C. Barcelona, así como de otros Clubes integrados en la Liga Nacional de Fútbol Profesional. En ese Area estaba encuadrada la Unidad Especial de Vigilancia y Represión de Fraude Fiscal, regulada por la Orden de 7 de Enero de 1985, a la que se hace mención expresa en el apartado tres.1 de esa resolución. Dicha Unidad Especial, por Orden de 2 de Junio de 1994, y a partir del 1 de Julio de ese mismo año pasó a depender directamente del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia.

Por último, por resolución de la AEAT de 16 de Febrero de 1996, que entró en vigor el 21 siguiente, la Unidad Especial citada, se integra en la Oficina Nacional de Inspección que, asumirá, en la forma que determina la misma, las funciones y competencias que la normativa citada atribuía a la mencionada unidad. Esa era la normativa vigente cuando, unos días después, concretamente, el 12 de Marzo de 1996, se incoa el Acta de Disconformidad que da origen a este recurso, acta que es suscrita, amén de por los representantes de la entidad, por dos inspectores adscritos a esa Unidad Especial.

Pues bien, aunque el apartado diez de la resolución de 24 de Marzo de 1992, número 2 a), encomienda a los Jefes de Equipo la suscripción de las correspondientes Actas, lo que reitera para el caso en que actúe la Oficina Nacional de Inspección, el apartado dos. 3.1 A) de la misma, en la redacción que le dio la resolución de 16 de Febrero de 1996, no lo es menos que, con independencia de que, a partir del 1 de Julio de 1994, la citada Unidad pasó a depender de la Oficina Nacional de Inspección, ello no implicó, que los mismos quedaran desapoderados para la suscripción de las actas.

La atribución de la competencia de la firma de las Actas de Inspección al Jefe de Equipo que haya realizado las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación, excepción de lo dispuesto en el número 2 del apartado tres de esta resolución, que reconoce a los Inspectores Coordinadores o adscritos a Unidades Especiales, entre ellas la UEVRFF, integrada en la ONI, la suscripción de las actas correspondientes si les fue encomendada su ultimación, como aquí ocurrió, encomienda que no se vio alterada, en absoluto, por la dependencia de la ONI de dicha Unidad, a partir de 1 de Julio de 1994, como hemos razonado ni, por último, por lo que aquí importa, por la definitiva integración de la misma en la Oficina Nacional, en virtud de resolución de 16 de Febrero de 1996, como pone de manifiesto, de forma clara y rotunda, la Disposición Transitoria Primera de esa resolución cuando afirma que, "las actuaciones pendientes de resolución que se hubieren iniciado por las Unidades de Fiscalidad Internacional y Especial de Vigilancia y Represión del Fraude antes de la entrada en vigor de la presente resolución serán finalizadas en el seno de la Oficina Nacional de Inspección por "los Inspectores que las hubieren iniciado" (y no necesariamente el Jefe de Equipo), quedando adscritos a la misma los contribuyentes a los que las actuaciones se refieran.

En cualquier caso, la competencia del Inspector Jefe para dictar la liquidación convalidaría los vicios del tipo alegados.

B) En lo referente al segundo de los problemas planteados el de la competencia de la Jefa de la Oficina Técnica para dictar la liquidación a tenor del artículo 60 del Reglamento , y que se convierte en esencial a la vista de lo precedentemente razonado, la resolución de la Agencia Tributaria de 24 de Marzo de 1992 define y

establece taxativamente quienes tendrán la consideración de Inspector Jefe, lo que hace concretamente en su apartado 12. Pues bien, el número 3 del citado apartado 12, añadido por resolución de 16 de Diciembre de 1994 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria establece que: "Igualmente tendrá la consideración de Adjunto al Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, y consecuentemente categoría de Inspector Jefe, el Jefe de la Oficina Técnica de dicha dependencia."

Todo lo razonado comporta la competencia de la Jefa de la Oficina Técnica para dictar la liquidación recurrida y la consecuente desestimación del motivo. (El error de la sentencia impugnada atribuyendo la liquidación al Jefe de la Oficina Nacional en lugar de al de la Oficina Técnica es pues irrelevante).

En cualquier caso, y para cerrar definitivamente la problemática que estos motivos de naturaleza formal plantean, ha de subrayarse que la actuación inspectora ha sido llevada a cabo por miembros de la "Inspección" y que la liquidación ha sido dictada por la Jefa de la Oficina Técnica.

Pues bien, a partir de estos dos hechos es indudable que la hipotética falta de competencia que en las actuaciones pudiera haber concurrido nunca sería un vicio de nulidad absoluto previsto en el artículo 62.1 a) de la L.R.J .A.P. y P.C., pues el vicio denunciado no afectaría a la competencia material, ni a la territorial. Tampoco ese hipotético vicio competencial, generaría la anulabilidad del acto prevista en el artículo 63 del mismo texto legal pues es patente que el acto y procedimiento contienen los elementos indispensables para alcanzar su fin y de ellos no se ha derivado indefensión para el interesado.

Dicho lo precedente no ofrece dudas que el sistema competencial diseñado no es sencillo, claro, ni seguro, por lo que debería ser objeto de una drástica reforma, que eliminara los peligros que para la propia A.E.A.T. es susceptible de producir y las situaciones de confusión e inseguridad que para los ciudadanos pueden derivarse, con eventuales incidencias en derechos fundamentales.

QUINTO.- En el siguiente motivo se alega, otra vez al amparo del artículo 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional la vulneración del artículo 24 de la Constitución y del 67.1 de la Ley Jurisdiccional : "Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 LJ , por incongruencia y error de motivación de la sentencia, con infracción del art. 24.1 de la Constitución y del art. 67.1 LJ , en cuanto que la sentencia resuelve el tema de fondo sobre la base de que no se acredita la existencia de unos contratos que constan en el expediente y que no han sido objeto de discusión por las partes; y sobre la base de que los cobros revierten al pagador, cuando nunca se ha discutido que el pago se ha hecho a las sociedades cesionarias."

Sobre el punto ahora debatido la sentencia declara:

"Sin embargo, la peculiaridad del presente caso es que la entidad deportiva recurrente no aporta, ni acredita la existencia de los contratos de cesión, primero, de los jugadores a la sociedad interpuesta o cesionaria, y segundo, de los contratos celebrados entre esa sociedad y el Club.

Como declara la resolución impugnada existe una apariencia de cesiones, que no responde a unas realidades contractuales, que es indicativa de la existencia de una simulación; mientras que lo cierto es que el Club ha satisfecho unas cantidades por el concepto de derecho de imagen de determinados jugadores, que han revertido en el patrimonio del jugador; es decir, ha habido un retorno de la explotación de la

imagen por la que el Club obtiene beneficios económicos y su pago revierte al jugador.".

Pese al tenor literal de la sentencia que se refiere a la no aportación de dos tipos de contratos, primero, el de los jugadores con la sociedad cesionaria, y segundo, de la sociedad cesionaria con el Club, es lo cierto que los contratos de la sociedad cesionaria con el Club sí están en el expediente. Pero lo verdaderamente relevante radica en la no aportación al expediente de los contratos entre los jugadores y la sociedad cesionaria, y es esa omisión, junto con otras circunstancias, la que justifica la calificación de simulación, como luego razonaremos, siendo a tales efectos irrelevante la existencia en el expediente de los contratos entre la sociedad cesionaria y el Club.

En definitiva, es cierto que la sentencia contiene una afirmación errónea al decir que no se han aportado al expediente unos documentos que sí se encuentran en él. Pero este error no es decisivo a los efectos de calificar la operación como simulada, pues la raíz, origen y esencia de la simulación, procede de la no aportación al expediente por el Club de los contratos celebrados entre los jugadores y la sociedad cesionaria.

Acreditada esta ausencia de documentación referida a los contratos entre jugadores y entidad cesionaria, y la implicación del Club en esos contratos, la calificación de simulación está justificada y el error en que la sentencia incurre se convierte en intrascendente.

SEXTO.- Para la correcta comprensión del problema litigioso es necesario la descripción del estado de cosas que subyacen al litigio que decidimos.

A) Los conceptos por lo que el Club paga a los jugadores son los siguientes:

- Prima de contratación o fichaje
- Prima de partido
- Sueldo mensual
- Pagas extraordinarias
- Plus de antigüedad
- Derecho de explotación de imagen

La cuestión que hay que resolver es la de si sobre todos estos conceptos ha de aplicarse la retención, pues el Club desgaja del bloque retributivo la parte que denomina "derechos de imagen" y, sobre los mismos, sobre la cuantía que paga por ellos, no efectúa la debida retención a cuenta del I.R.P.F., en tanto que los actos impugnados, y la sentencia, mantienen que esos derechos de imagen forman parte del bloque retributivo y se encuentran sujetos a retención en concepto de rendimientos de trabajo.

Para justificar esta actitud se opera del siguiente modo: El jugador dice ceder los derechos de su imagen a una sociedad y ésta, a su vez, los cedería al Club a cambio de una contraprestación. Esa prestación, sin embargo, la debía recibir el jugador directamente, al tratarse de un concepto incluido contractualmente entre las retribuciones salariales por la prestación de sus servicios al Club, en la tesis de las resoluciones impugnadas, y, por tanto, sujetas a retención.

B) Este estado de cosas se inicia a partir de la temporada 89-90 donde se instrumenta el pago de una parte del salario (la denominada formalmente "imagen") a través de sociedades interpuestas, con lo que, en apariencia se reduce el importe de los gastos de personal y con ello, se dejan de ingresar en la Hacienda Pública importantes cuantías en concepto de retenciones a cuenta del I.R.P.F. por las retribuciones realmente satisfechas.

En términos contables el alcance de este modo de operar es el siguiente:

1º) En la temporada 89/90, período en el que se consolida la puesta en marcha de sociedades interpuestas entre club y jugador, se produce, según la contabilidad del Club una disminución de los gastos de personal de 922 millones de pesetas, pasando de 3.050 millones en la temporada 1988/89 a 2.128 millones en la temporada 1990/91, es decir, disminuyen más de un 30% con respecto al año anterior.

Paralelamente, el Club realiza pagos a sociedades interpuestas por importe, precisamente, de 914 millones de pesetas, prácticamente la misma cuantía en que se disminuyen los gastos de personal.

Difícilmente puede entenderse, ante la realidad del mercado futbolístico, que se produjera, de un año a otro, una reducción en los gastos de personal de casi una tercera parte de los mismos. Las cifras precedentes explican el carácter ficticio de esa aparente disminución: simplemente se cambia la denominación, apoyándose en una forma peculiar del pago de las retribuciones. Resulta esclarecedor a este respecto el hecho de que el Club, en su memoria oficial de la temporada 89/90, presenta como gastos de personal el total acumulado de lo recogido en contabilidad como gastos de personal más lo reflejado en trabajos, suministros y servicios exteriores por pagos a sociedades interpuestas.

2º) Los gastos de personal contabilizados con tal carácter en las temporadas 87/88 y 88/89 se sitúan por encima del 60% del gasto total del Club (64% en 87/88 y 61% en 88/89) porcentaje acorde con las características de la actividad de fútbol profesional; sin embargo, a partir de la temporada 89/90 pasan a situarse en torno al 40% (39,69% en 89/90; 42,26% en 90/91; 43,60% en 91/92 y 42,48% en 92/93), es decir, un 20% menos que en años anteriores. Pues bien, ese 20% en que se hacen disminuir los gastos de personal con respecto al gasto total y con respecto a lo que es normal en el ámbito de los clubes de fútbol, es precisamente análogo al porcentaje que suponen los pagos a sociedades interpuestas con respecto al gasto total del Club, de forma que la suma de los importes contabilizados como gastos de personal y los importes de los pagos instrumentados a través de sociedades si sitúan en el nivel normal del 60% de los gastos totales.

3º) Finalmente, se hace notar que el concepto salarial "imagen" incluido en un principio (temporadas 87/88 y 88/89) en las cuentas de gasto de personal, atendiendo a su contenido real y a su calificación desde el punto de vista laboral (componente del salario según Decreto 1006/85 y convenios del Fútbol Profesional) y fiscal (rendimientos de trabajo), se va reduciendo a medida que se instrumentan los pagos a través de sociedades interpuestas.

C) Operativa:

1º) El jugador suscribe un contrato con una Sociedad mediante el cual dice ceder los derechos sobre su imagen a la citada sociedad. Esta cesión se hace sin contraprestación alguna, o, por cantidades mínimas, meramente simbólicas.

2º) El club, la sociedad y el jugador suscriben otro contrato mediante el cual el Club adquiere los derechos de imagen del jugador a la sociedad interpuesta. Parece oportuno adelantar, como se verá más adelante, que en estos contratos se hace constar, a veces explícitamente, que el pago que el Club hace a la sociedad por la adquisición de los derechos de imagen es en calidad de "retribución" y/o de "ficha" del jugador.

3º) Sobre estas cantidades el Club no efectúa retención a cuenta del I.R.P.F.

4º) Además, el jugador y el club habían suscrito otro contrato, este de carácter laboral, de prestación de servicios como futbolista profesional conforme a la normativa del R.D. 1006/85 de relaciones laborales especiales de los deportistas profesionales.

En este contrato se fija la contraprestación a realizar por el Club con arreglo a distintos conceptos salariales, pero sin incluir la cuantía correspondiente al concepto "imagen".

5º) El resumen cuantitativo de los pagos efectuados por el Club a las sociedades interpuestas en concepto de imagen (sin efectuar retención por IRPF) y de los pagos efectuados en virtud de los contratos laborales suscritos (con retención de IRPF) a las mismas personas que han cobrado también a través de sociedades, es el siguiente en los años 90-91-92 y primer semestre de 1993:

AÑO 1990

Jugadores

	Retribución declarada a efectos del IRPF-Retenciones. Pagos brutos efectuados al jugador directamente	Retribuciones no declaradas a efectos del IRPF-Retenciones. Pagos efectuados a las sociedades interpuestas
Sección Fútbol	522.948.994	780.815.404
Sección Baloncesto	70.647.009	435.514.245
Sección Balonmano	13.757.000	62.200.000
TOTAL	607.353.003	1.278.529.649

AÑO 1991

Jugadores

	Retribución declarada a efectos del IRPF-Retenciones. Pagos brutos efectuados al jugador directamente	Retribuciones no declaradas a efectos del IRPF-Retenciones. Pagos efectuados a las sociedades interpuestas
Sección Fútbol	835.884.979	793.697.340
Sección Baloncesto	84.706.128	554.636.712
Sección Balonmano	28.074.100	79.173.400
TOTAL	948.665.207	1.427.507.452

AÑO 1992

Jugadores

	Retribución declarada a efectos del IRPF-Retenciones. Pagos brutos efectuados al jugador directamente	Retribuciones no declaradas a efectos del IRPF-Retenciones. Pagos efectuados a las sociedades interpuestas
Sección Fútbol	1.079.341.381	737.439.088
Sección Baloncesto	92.142.843	417.311.054
Sección Balonmano	21.623.875	59.300.000
TOTAL	1.193.108.199	1.214.050.142

AÑO 1993

Jugadores

	Retribución declarada a efectos del IRPF-Retenciones. Pagos brutos efectuados al jugador directamente	Retribuciones no declaradas a efectos del IRPF-Retenciones. Pagos efectuados a las sociedades interpuestas
Sección Fútbol	860.261.807	467.905.734
Sección Baloncesto	68.326.600	150.611.162
Sección Balonmano	7.735.000	19.642.000
TOTAL	936.323.407	638.158.896

D) Contenido de los contratos entre el Club y sociedades, y, el Club y los jugadores:

En los contratos firmados por el Club, la sociedad interpuesta residente en territorio nacional y el jugador o entrenador se dice que el Club está interesado en contratar los derechos sobre la imagen del jugador, que han sido cedidos previamente por éste a la sociedad. Esta cesión de la imagen del jugador implicaba (Pacto Primero de los contratos) que:

"El jugador se obliga a "participar con su asistencia a reuniones, manifestaciones, actos públicos o privados, y convenciones en que sea requerida su presencia; a vestir prendas, uniformes (excepto calzado), o exhibir marcas o símbolos publicitarios en las ocasiones que se indiquen; a intervenir colectivamente con todo el equipo en filmaciones, "spots" publicitarios, cinematográficos, televisivos, en prensa, radio, y a permitir su reproducción pública."."

Pues bien, estas obligaciones del jugador ya estaban incluidas genéricamente en los contratos laborales firmados por el Club y el jugador con anterioridad, es decir, que el Club abona unas cantidades a las sociedades por unos servicios que ya había adquirido previamente. Así se desprende del Pacto Primero de los contratos laborales, donde entre otras obligaciones del jugador se recogen las siguientes:

"Cumplimentar las normas y acuerdos de régimen interior que en cada momento adopte el Club respecto a actos de representación, uniformes, calzados, desplazamientos, régimen disciplinario, etc.".

"Colaborar en todas las acciones y actuaciones que acuerde o concierte el F.C. Barcelona, en orden a la promoción y rentabilización de su nombre, imagen o

representatividad en beneficio de las actividades deportivas, culturales, recreativas o asistenciales que desarrolla.".

Esto es aún más evidente en los casos en que en la misma fecha del contrato laboral se firma otro complementario, también laboral, entre jugador y Club por el que al objeto de puntualizar las obligaciones del jugador, dentro del marco de relación de dependencia laboral del Club, aquél se obliga a:

"Participar con su asistencia a reuniones, manifestaciones, actos públicos o privados, y convenciones en que sea requerida su presencia; a vestir prendas, uniformes, calzados, o exhibir marcas o símbolos publicitarios en las ocasiones que se indique; a intervenir, en forma individual o colectivamente, con otros jugadores o todo el equipo, en filmaciones, "spots" publicitarios, cinematográficos, televisivos, en prensa o radio; y a permitir su reproducción pública.".

Estas obligaciones del jugador son exactamente las mismas que las recogidas en los contratos entre las sociedades interpuestas y el F.C. Barcelona.

En definitiva, en los contratos firmados por el Club con las sociedades interpuestas, el jugador asume unas obligaciones que ya estaban recogidas en los contratos laborales realizados directamente entre el Club y el jugador, percibiendo unos rendimientos de trabajo con su correspondiente retención. La relación laboral permanece inalterada, pero el Club abona parte de las retribuciones en cuentas bancarias de las sociedades interpuestas.

En orden a una adecuada calificación de los hechos resulta significativo destacar que estos contratos, que no aportó el Club, van siempre firmados por el propio jugador (además del Club y la sociedad que se interpone). En todas las ocasiones, el jugador interviene con doble carácter. Una, por intervención en propio nombre, y, otra, por intervenir, adicionalmente, en representación de la sociedad.

E) Implicación del F.C. Barcelona en la creación de las sociedades interpuestas:

El Club es beneficiario de la utilización de las sociedades interpuestas. Los deportistas, sobre todo los extranjeros, negocian su retribución global con los clubes en términos netos, es decir después de impuestos, lo que se traduce en exigir una retribución más alta si ella ha de ser objeto de retención; en definitiva, trasladan la carga fiscal de la retención al Club. Si mediante los mecanismos de interposición de la sociedad se puede evitar esa retención es evidente que el Club es quien sale beneficiado.

Al margen de estos indicios, hay casos concretos que demuestran de forma inmediata la participación del Club en la creación y utilización de las sociedades interpuestas:

Esta observación es importante pues acredita que el Club no es ajeno a la mecánica simuladora ideada y que sus manifestaciones acerca del desconocimiento de esas relaciones no son creíbles.

F) Inexistencia de una explotación comercial de la imagen de los jugadores y demás personal técnico por el F.C. Barcelona.

No se ha podido constatar la existencia real de explotación comercial de la imagen de los jugadores o de otro personal técnico. Ni hay ningún reflejo contable sobre ello, ni el propio club ha podido, por algún otro medio concreto, mostrar la realidad

de esa actividad comercial distinta de la actividad deportiva consistente en la explotación de los derechos de imagen.

SÉPTIMO.- En síntesis los hechos descritos fueron los siguientes:

1. Hasta la temporada 1988/89 el Club incluía entre las retribuciones pagadas a sus jugadores una cantidad denominada "imagen" recogida, a su vez, en las nóminas de aquellos como concepto a cuenta del IRPF, que sujetó a retención.

2. A partir de la temporada 1989/90, y aunque no varía en absoluto la relación laboral del jugador con el Club, los importes que se pagan bajo esta misma denominación "imagen" dejan de consignarse en las nóminas y se pagan a través de sociedades interpuestas sin efectuar retención por el I.R.P.F.

3. En algunos casos, incluso antes de que finalice el contrato laboral entre el Club y deportista, se anula parte de su contenido económico, abonándose el importe del concepto "imagen" a una sociedad interpuesta, sin que la relación laboral entre el Club y deportista ni las prestaciones de éste al Club varíen lo más mínimo.

4. En determinados casos, y aún permaneciendo en idénticos términos a las temporadas anteriores la relación de dependencia laboral del deportista con el Club, se anula completamente el contenido económico de esa relación laboral, llegando al extremo de que el jugador o técnico formalmente no cobra nada del Club en contraprestación a sus servicios, abonándose el importe total de las retribuciones pactadas por dichos servicios a una sociedad interpuesta.

5. Los gastos de personal contabilizados con tal carácter en las temporadas 1987/88 y 1988/89 representan más del 60% de los gastos totales del Club. A partir de la temporada 1989/90 se reducen a un 40% aproximadamente del gasto total. Ese 20% de diferencia viene originado por las retribuciones salariales que se abonan a las sociedades interpuestas.

6. La cobertura formal que se ha utilizado para instrumentar el pago de esa parte de salario que, genéricamente, se dice abonar en concepto de "imagen" o de "cesión" de los derechos sobre la imagen consiste en que:

a) El jugador suscribe un contrato con una sociedad en el que dice ceder los derechos sobre su imagen a la citada sociedad.

b) El Club, la sociedad y el propio jugador suscriben otro contrato mediante el cual el Club dice adquirir los derechos sobre la imagen del jugador a la sociedad interpuesta y, en consecuencia, se abonan a la sociedad las cantidades que antes se recogían en la nómina del jugador.

En estas circunstancias se dejan de practicar e ingresar a la Hacienda Pública las correspondientes retenciones a cuenta del I.R.P.F.

7. En determinados contratos firmados por el Club con la sociedad interpuesta, consta la firma del jugador junto con la del Club y la sociedad, cuando en definitiva la "imagen" de dicho jugador ya estaba cedida a la entidad actora con anterioridad. Carece de sentido que el jugador preste su consentimiento, en nombre propio, a un contrato, (el celebrado entre el Club y la Entidad interpuesta), en el que no es parte implicada ni, según la documentación aportada, debe consentir para su realización, modificación o rescisión. Es en definitiva, un contrato entre terceros y, la firma del jugador en el mismo lleva a poder considerar que, en realidad, quien está contratando ese acto es el Club con el jugador.

8. Las obligaciones que se derivan para el jugador o técnico de los contratos firmados entre el Club, la sociedad y el jugador, por el que los derechos de imagen de éste se dicen ceder al Club, son las mismas que figuran en el contrato laboral que suscriben el jugador y el Club.

9. El Club no aparece como elemento pasivo, ajeno a la instrumentación y utilización de las sociedades interpuestas. Ello se ha constatado:

a. Directamente: En el caso de la contratación del jugador Aloisio Pires, pues las autoridades fiscales brasileñas manifiestan que la sociedad interpuesta se constituyó por exigencia del F.C.Barcelona, y que jamás, dicha sociedad, ha recibido remuneración de este Club, ni efectuado pago alguno.

En el caso del jugador de balonmano D. Fidel, éste manifiesta que el contrato de cesión de la imagen al Barcelona a través de la Sociedad "Catalana del Hache, S.L." se suscribió a instancia del propio Club.

b. Indirectamente, a través de las siguientes circunstancias: En muchos de los documentos firmados entre las sociedades "Roprea Internacional B.V." y "Garandial Holdings B.V." (que canalizan las retribuciones por el Barcelona a muchos de sus jugadores bajo la denominación de cesión de derechos de imagen), y de éstas con el Club, aparece la firma de D^a. Gloria, quien, desde el 1 de Junio de 1993, está unida a la firma "Folchi y Asociados" como consultora internacional mediante contrato laboral.

En la temporada 88/89, cuando se empieza a utilizar masivamente el mecanismo de las sociedades interpuestas, D. Carlos Miguel, antes asesor jurídico-fiscal del Club, se incorpora al Consejo Directivo del F.C. Barcelona.

10. A través de diversos hechos y circunstancias se pone de manifiesto la falta de consistencia o de contenido real de la teórica cesión de la imagen del jugador a la sociedad y ésta al Club, como se expone a continuación:

a. En unos casos, los jugadores y técnicos o bien no contestan a los requerimientos de la Inspección para que aporten documentación acreditativa de la cesión de sus derechos de imagen a la sociedad o se limitan a declarar que habían cedido su imagen a otras sociedades, distintas de las interpuestas, domiciliadas en paraísos fiscales, sin decir si habían cobrado alguna cantidad por la pretendida cesión. En otros casos, declaran que aportaron los derechos sobre su imagen a la sociedad interpuesta de forma gratuita o por cantidades meramente simbólicas. (Esto explica que pese a no aportar el Club los mencionados contratos entre jugador y cesionaria, algunos se encuentran en el expediente).

b. No se ha podido constatar la realidad de la explotación comercial de la imagen de los jugadores o técnicos por el Club: En los ingresos contabilizados por éste en la cuenta de explotación no hay ninguna subcuenta o desglose o partida de algún tipo que denote la existencia de ingresos relativos a la explotación comercial de la imagen de los deportistas. Por otra parte, el propio Club reconoce en Diligencia que no existe tal explotación comercial.

11. El Club reconoce en su contabilidad, así como en la Memoria Oficial, que las cantidades abonadas a las sociedades interpuestas son gastos de personal. Así ocurre en las temporadas 1987/88 y 88/89. En las temporadas 1989/90 y 90/91 figuran en contabilidad y en la declaración del Impuesto sobre Sociedades en la

cuenta "Mantenimiento de instalaciones y Servicios exteriores", pero en la Memoria Oficial se recogen en gastos de personal.

12. Finalmente, se constata, sin necesidad de interpretaciones adicionales, que existe reconocimiento expreso del Club, sociedad interpuesta y el jugador o técnico (recogido documentalmente en los contratos de cesión de los derechos de imagen de las sociedades interpuestas entre el entrenador de fútbol, Johan Cruyff y el Club y entre el jugador de baloncesto D. Cornelio y el Club) que:

a. Los importes pagados por el Barcelona a las sociedades interpuestas, son en calidad de "retribución" del jugador o técnico por el concepto salarial "ficha".

b. Los importes pagados a las sociedades interpuestas sirven, asimismo, para compensar los conceptos salariales de sueldos, dietas, primas, premios, etc. que por su carácter variable pudieran no llegar a cubrir el mínimo pactado como retribución global del jugador o técnico.

c. Respecto a los derechos y obligaciones que se derivan del contrato laboral del Club con el jugador y del contrato del Club con la sociedad interpuesta, la sociedad, el Club y el jugador recogen documentalmente que: "No obstante la diversa naturaleza jurídica de los contratos antes citados, los reunidos consideran que los derechos y obligaciones que se derivan de los mismos tienen idéntica causa y razón de ser."

Como síntesis de los hechos y circunstancias reseñados puede afirmarse:

A) No existen hechos que acrediten el contenido real de la cesión de la imagen del jugador a la sociedad interpuesta ni de la cesión de esta al Club, distinta a la que se deriva de la relación laboral.

B) No existen hechos que acrediten una explotación comercial de la imagen de los jugadores o técnicos por parte del Club relacionada con la pretendida cesión previa de los derechos de imagen.

C) Los pagos efectuados por el F.C. Barcelona a las sociedades interpuestas entre el Club y el jugador tienen la consideración de retribución salarial de éste.

D) El Club ha abonado estas retribuciones salariales devengadas por jugadores y técnicos sin efectuar retención alguna por el IRPF ni ingresarla en la Hacienda Pública.

OCTAVO.- Si hemos hecho un análisis tan exhaustivo de los hechos es para poner de relieve que la clave de este litigio no radica en decidir sobre la naturaleza de los derechos de imagen, que a pesar de todo examinaremos, sino sobre la realidad de los hechos que subyacen al litigio. Todo estamos de acuerdo en la naturaleza personal del derecho de imagen, en su proyección patrimonial y en la posibilidad de que sea cedido a un tercero y hasta en la naturaleza tributaria de sus rendimientos. Pero lo que aquí es realmente importante son otras cosas. ¿Es posible la cesión de derechos de imagen si estos ya han sido cedidos? ¿Se puede ceder tales derechos, que se van a ejercitar en territorio español, sin que esa transmisión tribute? ¿Puede la Hacienda Pública desconocer la existencia de derechos que exigen transmisiones que no han sido objeto de tributación?

NOVENO.- Nuestro análisis va a efectuarse desde dos perspectivas. La primera, implica el examen de la cesión de derechos entre jugadores y la sociedad cesionaria

y sus efectos. La segunda, el examen de la relación laboral aquí cuestionada y su proyección sobre el derecho de imagen.

DÉCIMO.- Como resulta de los hechos que anteriormente hemos descrito, los contratos entre jugadores y sociedades cesionarias, contienen varias características. La primera de ellas es la de que por regla general no figuran en el expediente. La segunda, la de los aportados, es que no han sido presentados a liquidación por la transmisión de derechos que en ellos se contienen. Tercero, los precios de los contratos de cesión no existen o carecen de proporción respecto a las cantidades que generan en concepto de derecho de imagen.

En estas condiciones, no es solo que la Hacienda Pública tiene sobradas razones para considerar estos contratos como simulados, sino para pura y simplemente desconocerlos, pues es un tercero que no puede resultar perjudicado por la existencia de unos contratos de cesión de "derechos de imagen" en los que no ha participado y de los que se generaban unos derechos a su favor que no ha recibido.

Ello comporta que no pueda partirse de la existencia de unas transmisiones de derechos que todos los datos de que se dispone obligan pura y simplemente a desconocer.

La conclusión que de todo lo razonado se obtiene es la de que no es posible aceptar la tesis de la entidad recurrente acerca de la dinámica de los hechos analizados y su valoración.

El pago que realiza la entidad actora no tiene lugar, por tanto, en mérito a unos derechos de imagen previamente adquiridos sino por virtud de una encomienda de cobro de derechos derivados del contrato de trabajo que se encuentran sujetos a retención, en los términos que sostiene la resolución recurrida.

El Club no es ajeno, sino actor cualificado, en la elaboración de este estado de cosas, por lo que no pueden aceptarse sus protestas acerca del desconocimiento sobre cómo se generó la "cesión de imagen".

UNDÉCIMO.- Pero también hemos dicho que íbamos a analizar los controvertidos "derechos de imagen" y su conexión con la "relación laboral".

Por lo pronto, no hay dificultad en reconocer que el denominado "derecho de imagen" es un derecho de la personalidad que pertenece al ámbito de la vida personal y familiar; susceptible de patrimonialización, y, también, de cesión a terceros.

El problema radica en delimitar los derechos de imagen respecto de la relación laboral cuando de ésta se pueden derivar derechos de imagen, distintos de la prestación laboral.

Habría, pues, dos tipos de "derechos de imagen". Unos, diferenciados claramente de la prestación laboral, de los que su titular puede disponer en el modo que le convenga, pues ninguna relación tienen con ella. Otros, que se encuentran íntimamente conectados a la relación laboral, sobre los que también puede disponer su titular en el modo que considere conveniente, bien incluyéndolos en el ámbito de la relación laboral, bien sustrayéndolos de ella, en el modo y forma que juzgue oportuno, y siempre que medie acuerdo con el empresario acerca de la diferenciación entre la prestación laboral y los "derechos de imagen". Estos segundos derechos de imagen son los que aquí están en juego.

Se trata pues de dirimir un problema fáctico, mucho más que teórico. Resolver si con ocasión de la suscripción laboral de los contratos de jugadores y técnicos se han cedido los derechos de imagen, supuesto en el que su naturaleza de rendimientos de trabajo personal no ofrece dudas a tenor del artículo 8.2 del Decreto 1.006/85 y artículo 32 del Convenio Colectivo de Futbolistas de 1992 y artículo 24.1 y 2 de la Ley 18/91 , que era la normativa vigente cuando los hechos analizados acaecidos.

Para resolver esta situación se ofrecen tres hipótesis: a) Que el jugador, con ocasión de su relación laboral, ceda sus derechos de imagen al Club, de modo expreso. b) Que en el contrato configurador de la relación laboral nada se pacte sobre los derechos de imagen. c) Que el jugador de modo expreso se reserve esos derechos de imagen.

En las dos primeras hipótesis, bien por acuerdo de las partes, bien por aplicación de la legislación vigente y citada (Decreto 1.006/85 y Convenio Colectivo para futbolistas de 1992) la naturaleza de tales rendimientos es la de "rendimientos de trabajo personal" sujetos, por tanto, a retención. En la tercera hipótesis, la de reserva de los "derechos de imagen" de su titular, la naturaleza de los rendimientos y el hecho de estar sujetos a no retención dependía de su forma de explotación. (Siempre con referencia a la legislación vigente cuando los hechos acaecieron).

DUODÉCIMO.- Se comprende, desde este planteamiento, y como hemos adelantado, que el problema que se plantea no es teórico sino el de dilucidar en qué modo se conforman las relaciones laborales que son objeto de análisis en este litigio. Pues bien, atendiendo a este parámetro el contrato laboral se conforma del siguiente modo al regular las obligaciones de los jugadores y técnicos.

"Cumplimentar las normas y acuerdos de régimen interior que en cada momento adopte el Club respecto a actos de representación, uniformes, calzados, desplazamientos, régimen disciplinario, etc."

"Colaborar en todas las acciones y actuaciones que acuerde o concierte el F.C. Barcelona, en orden a la promoción y rentabilización de su nombre, imagen o representatividad en beneficio de las actividades deportivas, culturales, recreativas o asistenciales que desarrolla."

Esto es aún más evidente en los casos en que en la misma fecha del contrato laboral se firma otro complementario, también laboral, entre jugador y Club por el que al objeto de puntualizar las obligaciones del jugador, dentro del marco de relación de dependencia laboral del Club, aquél se obliga a:

"Participar con su asistencia a reuniones, manifestaciones, actos públicos o privados, y convenciones en que sea requerida su presencia; a vestir prendas, uniformes, calzados, o exhibir marcas o símbolos publicitarios en las ocasiones que se indique; a intervenir, en forma individual o colectivamente, con otros jugadores o todo el equipo, en filmaciones, "spots" publicitarios, cinematográficos, televisivos, en prensa o radio; y a permitir su reproducción pública."

Si alguna duda cupiera, sobre esa inclusión de los derechos de imagen en el contrato laboral la realidad y la contabilidad de la actora demuestran que los derechos controvertidos forman parte de los rendimientos del trabajador. De una parte, y como hemos dicho, porque así el Club lo venía haciendo hasta la temporada 1989-1990. En segundo lugar, porque si la explotación del "derecho de imagen" constituía una actividad económica autónoma y distinta de la deportiva así

se debió hacer constar, separando la actividad de explotación de "derechos de imagen" de la estrictamente deportiva (al menos, aunque no se configurara como actividad económica diferente, se debió dar un trato contable distinto, a las partidas económicas con distinto origen, lo que tampoco se hizo).

Tenemos que insistir en que la actora, tanto en su demanda, como en el escrito de conclusiones y en este Recurso de Casación, hace un planteamiento abstracto del tema debatido, pero con escasa o nula referencia a los hechos acaecidos. El planteamiento abstracto puede ser compartido pero no lo es cuando se contrasta con los hechos debatidos.

Todavía es posible otra hipótesis, y a ella parecen conducir las reflexiones de la actora: La de que pese a la inicial transmisión de los derechos de imagen por su inclusión en la relación laboral, las partes en un momento dado (en este caso 1989-90) y en uso de su libre albedrío los sustraen a esa relación y deciden contratar de modo autónomo sobre ellos sustrayéndolos de esa relación laboral inicial que los incluyó.

DÉCIMOTERCERO.- Para que el planteamiento de la actora fuera aplicable a los hechos sería necesario en la hipótesis de una única relación laboral: 1º) Que en el contrato laboral no se hubieran hecho cesión de derechos de imagen al Club (cosa que no ocurrió). 2º) Que en dicho contrato se hubiera expresado una categórica, explícita, incondicionada y terminante reserva de los derechos de imagen (lo que aquí tampoco ha sucedido). 3º) Que la cesión de derechos de imagen a la entidad cesionaria, no se hubiera hecho previamente al Club, que es lo que ha pasado. 4) Que dicha cesión hubiese sido notificada a la Hacienda Pública y por el precio de mercado de esos derechos de imagen (circunstancia que ha sido incumplida). 5º) Finalmente, que el Club llevara, al menos, una contabilidad que reflejara los resultados de la actividad económica que generaba la explotación de los "derechos de imagen", lo que tampoco se ha hecho.

Pero tampoco se dan las condiciones que habilitarían la segunda hipótesis expuesta, la de modificación de la relación laboral, pues: 1º) Esa modificación de la relación laboral no consta. 2º) Tampoco consta la renuncia del Club a los derechos de imagen ya adquiridos. 3º) No consta que estas cesiones de derechos, derivadas de la modificación de la relación laboral, se hayan puesto en conocimiento de la Hacienda.

Se comprende, pues, que a la vista de las consideraciones precedentes, y ciñéndonos a los hechos analizados y con referencia exclusiva a la legislación vigente cuando aquéllos acaecieron, que proceda la desestimación del recurso.

DÉCIMOCUARTO.- En el examen del problema debatido hemos seguido el método consistente en analizar los defectos formales alegados y plantear y decidir la cuestión de fondo. Resta nada más analizar los diferentes motivos de casación que necesariamente han de ser desestimados a la vista de los razonamientos expuestos.

Efectivamente, no se ha producido la infracción de los artículos 114 y 115 de la L.G.T . por no probar los hechos en que las resoluciones impugnadas se basan. No sólo tales hechos están acreditados como se infiere de nuestra exposición, sino que no han sido desvirtuados por la entidad recurrente (como hemos razonado el error de la sentencia de instancia sobre la inexistencia de los contratos celebrados entre las sociedades y el Club es irrelevante).

Por lo que hace al motivo quinto, referente a que ha sido desconocida la personalidad de las sociedades y el régimen de transparencia, es evidente que nada tiene que ver con la controversia resuelta en este proceso, donde lo que se desconocen son contratos simulados y que no se pueden esgrimir frente a terceros.

En lo atinente al sexto, que reprocha a la sentencia hacer una interpretación económica del hecho imponible, es clara su improcedencia porque la sentencia ha examinado la verdadera naturaleza de los hechos enjuiciados, lo que nada tiene que ver con la interpretación económica que se invoca.

En el séptimo motivo se aduce vulneración de la capacidad económica y enriquecimiento injusto. Ninguna de las dos razones puede ser acogida. El retenedor, ha de cumplir la obligación legal de retener, obligación que es ajena a la capacidad económica del sujeto pasivo. En cuanto al enriquecimiento injusto, esta Sala ha aceptado esa posibilidad cuando el sujeto pasivo del impuesto retenido o que se debió retener es el mismo que el retenido. En el caso planteado, precisamente, lo que sucede es que el sujeto pasivo (jugador) y el perceptor (entidad cesionaria de los derechos) no son coincidentes, lo que excluye que se pueda hablar de enriquecimiento injusto. Precisamente, y contra lo que en el motivo se invoca, la actora ha sustraído a la Hacienda cantidades que en concepto de retención esta debió percibir, circunstancia que no sólo no es un enriquecimiento, sino un intento de ocultar el origen de ingresos sujetos a tributación.

Finalmente, y con respecto al octavo motivo, por indebida aplicación de los preceptos reguladores de la retenciones, es clara la necesidad de su rechazo, pues, por todo lo razonado, tales preceptos atendiendo a la regulación sobre retenciones cuando los hechos litigiosos acaecieron, y cualquiera que sea la concepción que se sostenga sobre la naturaleza tributaria de los derechos de imagen, eran aplicables. (Insistimos, por lo antes explicado, en nuestra idea de estar en presencia de rendimientos derivados del trabajo personal).

DÉCIMO QUINTO.- De todo lo razonado se infiere la necesidad de desestimar el Recurso de Casación que decidimos con expresa imposición de costas a la entidad recurrente, que no podrán exceder de 24.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la Potestad de juzgar que emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación Ordinario formulado por la entidad Fútbol Club Barcelona, representado por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, contra sentencia de 13 de Junio de 2002, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , dictada en el Recurso Contencioso Administrativo al principio reseñado, con expresa, por obligada, imposición de costas a la parte recurrente que no podrá exceder de 24.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial , lo pronunciamos, mandamos y firmamos R. Fernández Montalvo M.V. Garzón Herrero J.G. Martínez Micó E. Frias Ponce M. Martín Timón A. Aguillo Avilés

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fué la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.