

Id Cendoj: 28079130022009100978  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 7150/2003  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN  
Ponente: MANUEL MARTIN TIMON  
Tipo de Resolución: Sentencia

#### Resumen:

Liquidación de IVA (1990,1991,1992 Y 1º semestre de 1993) a Fútbol Club Barcelona IVA no repercutible pero que ha sido repercutido y deducido.

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Octubre de dos mil nueve

Visto por la Sección Segunda de esta Sala, compuesta por los Excmos. Sres. que figuran al margen, el presente recurso de casación, número 7150/2003, interpuesto por D<sup>a</sup> María Teresa Sánchez Recio, Procuradora de los Tribunales, en nombre de **FUTBOL CLUB BARCELONA**, contra la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de junio de 2003, dictada en el recurso contencioso administrativo número 208/2000, seguido contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 1999, en materia de liquidación por Impuesto del Valor Añadido, ejercicios 1990, 1991, 1992 y primer semestre de 1993.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La Oficina Nacional de Inspección, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en fecha 12 de marzo de 1996, incoo acta de disconformidad, nº 0186731-2, a la entidad Fútbol Club Barcelona, en la que se hace constar:

a) Que el día 24 de mayo de 1.988 Banca Catalana y el F. C. Barcelona celebran un contrato por el que el F.C. Barcelona se compromete a traspasar toda su operatoria bancaria nacional y exterior a Banca Catalana y a realizar publicidad de la entidad bancaria entre sus socios a cambio de una contraprestación de 50 millones de pesetas al año como mínimo, fijándose el exceso por encima de esa cantidad en función de una serie de parámetros variables. En la factura correspondiente, el Club no repercutió el IVA ni lo ingresó en la Hacienda Pública.

b) Que el Fútbol Club Barcelona ha recibido de la Real Federación Española de Fútbol en concepto de "ingresos por competiciones Copa S.M. el Rey y Supercopa", un porcentaje de la recaudación obtenida así como de otros ingresos tales como **derechos** de televisión y publicidad. El F.C. Barcelona no ha repercutido el IVA sobre las cantidades en cuestión.

c) Que por la cesión al Club del derecho a la utilización de la **imagen** de los deportistas el Barcelona abona a sociedades mercantiles, unas residentes otras no residentes, algunas residentes en paraísos fiscales, diversas sumas que a juicio de la Inspección retribuyen unos servicios deportivos y que tienen la consideración en el ámbito fiscal de rendimientos de trabajo personal obtenidos por los jugadores. En consecuencia el abono de estas sumas no está sujeto al IVA y no son deducibles las cuotas que el F.C. Barcelona ha repercutido a dichas sociedades mercantiles. Por este concepto no se propone sanción.

d) Que por medio de escritura pública de 1 de agosto de 1.989 el F.C. Barcelona solicitó de Ecofinance España S.A. la financiación de los **derechos** profesionales y federativos del jugador Ruperto que el Club había adquirido por 4 años (desde el 5-VII-89 hasta el 30-VI-93) adquiriendo dicha entidad tales **derechos** para su inmediata cesión al Club en régimen de arrendamiento financiero. Dicha operación tiene la verdadera naturaleza de préstamo mercantil y no la de leasing, por lo que no deben existir cuotas

repercutibles por los intereses y amortización al ser una operación exenta, ni son procedentes las deducciones efectuadas.

Se propuso una liquidación por IVA que comprende los siguientes conceptos y cuantías:

Cuota ..... 505.374.385 ptas.

Intereses de demora..... 234.505.311 ptas.

Sanción..... 22.969.075 ptas.

Conviene aclarar que en el Acta de la referencia se propone la regularización del "IVA soportado" pero "no deducible" correspondiente a los siguientes períodos, conceptos y cuantías:

**1990 1991 1992 1993 (1º semestre)**

Sociedades

Interpuestas 79.621.883 106.326.524 100.222.191 70.334.112

Operación

Ruperto 37.744.152 33.240.852 37.673.922 19.992.594

Total 112.366.035 139.567.376 137.896.113 90.326.706

Seguida la tramitación reglamentaria, el actuario emitió informe complementario y la entidad inspeccionada formuló alegaciones, tras lo cual el Jefe de la Oficina Técnica del la Oficina Nacional de Inspección dictó acuerdo de liquidación coincidente con la propuesta inspectora.

En todo caso, en la misma fecha de 12 de marzo de 1996 antes indicada, y como anverso de la que la actuación a que acaba de hacerse referencia, la Inspección formalizó Acta, también suscrita en disconformidad, proponiendo liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Retenciones del Trabajo Personal, correspondiente a los ejercicios 1990, 1991, 1992 y 1993 (1º semestre), que finalizó igualmente con acuerdo de liquidación por dicho concepto y que la misma dio lugar al mismo conjunto de reclamaciones y recursos que se ha seguido en el presente caso y que finalizó con Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de de 13 de junio de 2002 , confirmada por la de esta Sección de 1 de julio de 2008, a las que después se hace referencia.

**SEGUNDO** .- La entidad Fútbol Club Barcelona interpuso recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación por IVA reseñado anteriormente y tras su desestimación, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Central que, mediante resolución de 3 de diciembre de 1999, la estimó parcialmente, modificando la liquidación en lo que respecta al cálculo de intereses, que debería realizarse por la Oficina Gestora de acuerdo con el criterio expresado en le Fundamento de Derecho segundo en el que se daba la razón a la entidad reclamante.

**TERCERO** .- La representación procesal de Fútbol Club Barcelona interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central a que acaba de hacerse referencia ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Sexta de dicho Organo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 208/2000, dictó sentencia, de fecha 26 de junio de 2003 , con la siguiente parte dispositiva : " *F A L L A M O S: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por FUTBOL CLUB BARCELONA, contra Acuerdo dictado por el Tribunal Económico-administrativo Central el día 3-XII-99 descrito en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, el cual confirmamos por ser conforme a derecho, sin perjuicio de que en su caso por la Administración se proceda a la regularización de la situación tributaria del recurrente. Sin efectuar condena al pago de las costas*".

**CUARTO** .- Como no se conformara con la sentencia de referencia, la representación procesal de Fútbol Club Barcelona preparó recurso de casación contra la misma y, posteriormente, lo interpuso por escrito presentado ante este Tribunal Supremo en 11 de octubre de 2003, en el que solicita sentencia que case la recurrida y resuelva sobre las cuestiones objeto del recurso estimando las pretensiones de la parte recurrente.

**QUINTO** - Por Providencia de 11 de mayo de 2005 se acordó conceder a las partes un plazo de diez días para que formularan alegaciones sobre la posible causa de inadmisión por recaer la sentencia en asunto de cuantía inferior a 25 millones de pesetas (artículos 41.3, 42.1.a) y 86.2. b) del a Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), pero tras los trámite legales correspondientes, el Auto de la Sección Primera de esta Sala de 22 de septiembre de 2005 acordó declarar la admisión a trámite del recurso interpuesto con base en la siguiente fundamentación jurídica:

" **UNICO.** - No se aprecia la concurrencia de la posible causa de inadmisión reseñada toda vez que, al igual que lo acordado en Autos de esta misma Sección de 4 de noviembre de 2002 (rec. de casación nº 5208/00) y 17 de marzo de 2005 (rec. de casación nº 4212/03 ), debe entenderse que aún siendo cierto que ni la cuota ni los demás conceptos que integran la deuda tributaria de la liquidación definitiva practicada mediante Resolución de la Jefa de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección de 12 de junio de 1997, referida al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los ejercicios de 1990, 1991, 1992, y primer semestre de 1993, supera los 25 millones de pesetas, ésta no puede desligarse de la liquidación definitiva practicada por la misma autoridad y con la misma fecha (Acta A02 nº 0186728-5) a la entidad recurrente en concepto de I.R.P.F.-Retenciones sobre los Rendimientos del Trabajo Personal correspondientes a los ejercicios 1990, 1991, 1992 y 1993 (1º semestre), pues uno de los fundamentos de la primera resolución citada para incrementar la base imponible resultante es la de rechazar por no deducibles determinadas cuotas de IVA soportado por el Fútbol Club Barcelona por los pagos realizados a distintas sociedades cesionarias de los **derechos de imagen** de sus jugadores, al considerar la Agencia Tributaria que estas cantidades tienen el carácter legal de salario en el ámbito laboral y de rendimiento de trabajo personal en el fiscal, exigiéndose la preceptiva retención, la cual no efectuó en su momento el pagador, lo que dio lugar a que se practicaran las citadas liquidaciones definitivas en concepto de I.V.A e I.R.P.F.-Retenciones sobre los Rendimientos del Trabajo Personal-, y siendo susceptible de recurso de casación esta última, también tiene que serlo aquélla.

*Razones que igualmente concurren en la impugnación de la legalidad de fondo de estas liquidaciones, que ahora nos ocupa".*

**SEXTO** .-El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación por escrito presentado en 25 de enero de 2006, en el que solicita se declare no haber lugar al mismo con los demás pronunciamientos legales.

**SEPTIMO.** - Habiéndose señalado para votación y fallo la audiencia del 14 de octubre de 2009 , en dicha fecha tuvo lugar el referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martin Timon, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.** - La sentencia aquí recurrida confirma la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 1999 relacionada con la liquidación del IVA correspondiente a los años 1990,1991, 1992 y primer semestre de 1993 y por las operaciones y cuantías reseñadas en el Antecedente Primero.

En todo caso, conviene señalar que respecto de una de las cuestiones de fondo que han de ser objeto de consideración en la presente Sentencia, esto es, la relacionada con los **"derechos de imagen"** de los futbolistas, la recurrida pone de relieve su conexión con la resuelta en la sentencia de la propia de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia nacional de 13 de junio de 2002 , (a la que se hace referencia en el Antecedente Primero in fine), llegando a la conclusión de que " *establecida la naturaleza tributaria de salario y en consecuencia de rendimientos de trabajo personal de las sumas por las que se ha repercutido IVA al Club recurrente, esta repercusión es improcedente por tratarse de retribuciones no sujetas al referido impuesto. Es de aplicación lo dispuesto en los arts. 5.4 de la Ley 30/85 y 7.5 de la ley 37/92 porque se trata de servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de contrato laboral, por lo que, según lo previsto por los arts. 32.2 de la ley 30/85 y 94.3 de la ley 37/92 no es procedente la deducción realizada por el Club actor.* "

Lo anterior debe completarse señalando que la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de junio de 2002 (recurso contencioso-administrativo 115/2000), fue confirmada por la de esta Sala 1 de julio de 2008 (recurso de casación 5296/2002 .) y con ello el criterio de que las cantidades abonadas por el concepto de **"derechos de imagen"** a través de sociedades interpuestas estaban sujetas retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**SEGUNDO** .-La representación procesal de la entidad Fútbol Club Barcelona articula su recurso de casación con base en ocho motivos, todos ellos amparados en el *artículo 88.1.d) de la Ley de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, salvo el segundo y séptimo* que se formulan por el cauce del *artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa* . En ellos se alega:

1º) Infracción del *artículo 60.1, párrafo segundo del Reglamento de Inspección , artículo 2 de la Orden Ministerial de 26 de marzo de 1996 , apartado 3 de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992 , en su redacción originaria, y de la Resolución de 16 de diciembre de 1994.*

2º) Infracción de los *artículos 24.1 de la Constitución y 67.1 de la Ley de la Jurisdicción* por incongruencia y error en la motivación de la sentencia, en relación con la tributación de los **derechos de imagen**.

3º) Infracción del *artículo 52.uno c) de la Ley 18/1991, reguladora del I .R.P.F.* (transparencia de sociedades deportistas), de los *artículos 35.2., 36 y 38 del Código Civil* , que reconocen la personalidad independiente de las sociedades, del *artículo 96.1 de la Constitución*, que establece que la cláusulas de los Tratados solo pueden alterarse en la forma prevista en los mismos, 7 y 18 del Convenio de doble imposición con Holanda y de los *artículos 23.1.y 28.2 de la Ley General Tributaria* , al haber incurrido la sentencia en la llamada "interpretación económica".

4º) Infracción del *artículo 20.Uno, 18 m) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido .*

5º) Infracción del *artículo 1255 del Código Civil .*

6º) Infracción de los *artículos 8.4 y 9.2, párrafo tercero, del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre* , sobre devolución de ingresos indebidos, en relación con el *artículo 53 del Reglamento de Inspección y 10.2 del a Orden de 26 de mayo de 1986* , por la que se desarrolla dicho Reglamento.

7º) Infracción de los *artículos 24.1 de la Constitución y 67.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa* , por incongruencia de la sentencia, en lo que respecta a la cuestión de la devolución o reembolso de las cuotas de IVA indebidamente soportado, en relación con las operaciones de cesión de **derechos de imagen** y pagos por un contrato de leasing.

8º) Infracción del *artículo 77.4.d) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria .*

**TERCERO** .- En lo que respecta al primer motivo, la parte recurrente reconoce que en 1 de junio de 1993, el Director del Departamento de Inspección Financiera, "haciendo uso de lo previsto en el apartado Tres de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992", acordó encomendar al Area de Servicios Especiales y Auditorías (en el que estaba integrada la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal) la investigación del FC Barcelona, así como de otros Clubs. Lo que se discute no es la competencia de la Unidad para actuar, sino para firmar el acta, pues entiende la entidad recurrente que corresponde al Jefe de la Unidad, según lo dispuesto en la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, al señalar en el apartado Tres. 2 que "Los Jefes de las Unidades de Area de Servicios Especiales y Auditoría determinarán las actuaciones que hayan de desarrollarse por uno o conjuntamente por varios miembros de las misma y suscribirán las actas que proceda incoar con arreglo al apartado 10 de esta resolución". De ahí la infracción que se alega como motivo del recurso, defecto que se extiende al *artículo 2 de la Orden de 26 de mayo de 1986* , "que se limita a atribuir funciones inspectoras genéricas a las Unidades, pero no prejuzga quien es competente, dentro de la Unidad, para firmar las actas".

También se invoca infracción del *artículo 60. 1 del Reglamento de Inspección* , "en cuanto que la sentencia rechaza la alegada incompetencia de la Jefa de la Ofical Técnica de la ONI para firmar la liquidación litigiosa" y habida cuenta de que el precepto reglamentario "establece con toda claridad que la competencia para liquidar corresponde al Jefe (en singular) del Organo o Dependencia desde el que se hayan realizado las actuaciones (en el caso concreto planteado, al Jefe de la ONI) lo que excluye que la liquidación pueda dictarse por la Jefa de la Oficina Técnica de la ONI, que es un mero adjunto al Inspector-Jefe de dicha ONI".

Por último, en este motivo se alega infracción de la Resolución de la AEAT de 16 de diciembre de 1994, en cuanto que el apartado primero de la misma da nueva redacción al apartado 2.3 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, configurando a la Oficina Técnica como un órgano ajeno y distinto del Area de Inspección con competencias de "análisis, estudio y propuesta".

El motivo no puede ser estimado, bastando con reproducir lo que dijimos ante idéntico planteamiento en la Sentencia de de 1 de julio de 2008 , en recurso de casación con origen en acta también formalizada en 12 de marzo de 1996:

" 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, amen 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 desamparados 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 UEVFFF, 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."

**CUARTO.-** En lo que respecta al segundo motivo de casación -según se expuso con anterioridad, por incongruencia y error en la motivación- es coincidente con el que se recogió como motivo quinto en el recurso de casación 5296/2002, en el que recayó la repetida Sentencia de 1 de julio de 2008 , alegándose 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, así como bajo la consideración de que los cobros revierten al jugador, cuando nunca se ha discutido que el pago se ha hecho a las sociedades cesionarias.

Naturalmente la respuesta no puede ser sino desestimatoria con base a lo razonado en la citada Sentencia, de 1 de junio de 2008 , en la que se dijo:

" **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:

Retribución declarada a efectos del IRPF-Reten.:

Pagos brutos efectuados al jugador directamente   Retribuciones no declaradas a efectos del IRPF-Reten.: Pagos efectuados a las sociedades interpuestas

AÑO 1990

Jugadores

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



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

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

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 ante 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. Jose Manuel, 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<sup>a</sup>. Angelica, 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. Alfonso, 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. Domingo 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 acaecieron.

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".

**QUINTO.-** En el tercer motivo, ahora con invocación del artículo 88.1. d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se alega infracción del artículo 52.uno C) de la Ley 18/1991, reguladora del I .R.P.F. (transparencia de sociedades deportistas), de los artículos 35.2., 36 y 38 del Código Civil, que reconocen la personalidad independiente de las sociedades, del artículo 96.1 de la Constitución, que

establece que la cláusulas de los Tratados solo pueden alterarse en la forma prevista en los mismos, 7 y 18 del Convenio de doble imposición con Holanda y de los *artículos 23.1 y 28.2 de la Ley General Tributaria*, al haber incurrido la sentencia en la llamada "interpretación económica."

En la tantas veces repetida Sentencia de 1 de julio de 2008 desestimamos lo que allí eran dos motivos, pero en los que se imputaba a la sentencia de instancia idéntica infracción, en términos que ahora repetimos para justificar lo que también será rechazo del ahora alegado. Decíamos, en efecto, en dicha Sentencia:

" DECIMO CUARTO (...)

*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 ."*

**SEXTO** .- Como figura en el Antecedente Primero, en el Acta formalizada por la Inspección se hacía constar que el día 24 de mayo de 1.988 Banca Catalana y el F. C. Barcelona celebraron un contrato por el que éste último se comprometía a traspasar toda su operatoria bancaria nacional y exterior a la primera y a realizar publicidad de la misma entre sus socios a cambio de una contraprestación de 50 millones de pesetas al año como mínimo, fijándose el exceso por encima de esa cantidad en función de una serie de parámetros variables. En la factura correspondiente, el Club no repercutió el IVA ni lo ingresó en la Hacienda Pública.

En la instancia, la entidad hoy recurrente sostuvo que la contraprestación abonada por Banca Catalana a tenor del contrato suscrito respondía a la remuneración de unos servicios de mediación financiera, en cuanto el Club habría de recomendar a los socios la apertura de cuentas corrientes, obtención de préstamos a tipos preferenciales, emisión de tarjeta, domiciliación de pagos o nóminas en dicha entidad bancaria. Por ello, entendía ser de aplicación la exención prevista en el *artículo 20. uno. 18 letra m) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*, que se refiere a "la mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades profesionales".

Sin embargo, la sentencia recurrida, en su fundamento de derecho sexto declara que "*de la documentación obrante en el expediente resulta que, a juicio de esta Sala, no se trata de una retribución por la mediación del club, sino por asegurar que realizará sus servicios con el citado Banco, más una campaña de publicidad entre los socios y usuarios de los servicios del F.C. Barcelona, no encontrándose esta actividad retribuida entre las exentas.*"

Pues bien, ante todo debemos indicar que una reiterada jurisprudencia de la Sala 1ª de lo Civil de este Tribunal Supremo expone que la interpretación dada por la Sala sentenciadora de instancia debe prevalecer sobre la particular e interesada del recurrente, a menos que se acredite ser ilógica, contradictoria o vulneradora de algún precepto legal, pues constituye facultad privativa de la misma, tal como tienen declarado, entre otras muchas, las Sentencias de 17 de febrero de 2003, 6 de octubre de 2005, 7 de junio de 2006, 29 de marzo y 5 de mayo y 5 de noviembre de 2007 y 27 de febrero y 26 de junio de 2008 y 27 de febrero, 18 y 22 de mayo de 2009. También esta misma Sección, en las Sentencias de 8 de febrero y 12 de julio de 2006, tiene declarado que "*la cuestión de interpretación de los contratos es de apreciación de los Tribunales de instancia, según reiterada jurisprudencia*" y la Sección Tercera de esta Sala, en Sentencia de 8 de febrero de 2006, ha afirmado: "*Hemos dicho reiteradamente que la interpretación del alcance de un contrato singular suscrito entre las partes, y de los negocios jurídicos en general que unas y otras acuerden, corresponde a los tribunales de instancia y no a los de casación. Debe prevalecer en esta sede la apreciación que aquéllos hagan, pues son los órganos jurisdiccionales a quienes compete la función propia de interpretar los contratos <<salvo en los supuestos excepcionales de que dicha interpretación contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido, pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas o contenga conclusiones erróneas decisivas, sean irracionales o incluso adolezcan de una desproporcionalidad no encajable en un normal raciocinio>>, según recordamos en las recientes sentencias de 10 de mayo de 2004 y 18 de enero de 2005*"

Pero es que además, la calificación llevada a cabo por la sentencia es correcta, pues tiene el soporte de que según el contrato suscrito entre el F.C. Barcelona y Banca Catalana, S.A. en 24 de mayo de 1988, el primero se compromete a traspasar a la segunda, con carácter exclusivo, toda su operativa bancaria, nacional y exterior. Como contraprestación, el Club percibe una contraprestación mínima de 50 millones de pesetas y un importe variable en función del volumen de actividad de la "División F.C. Barcelona" (que a tal efecto se crea en el Banco) "en concepto de utilización de la **imagen** del Club y del apoyo promocional que éste llevará a cabo a favor de la División". Por último, el F.C. Barcelona se compromete a recomendar a sus socios la utilización de las oficinas de Banca Catalana y a facilitar una lista actualizada de los mismos.

La retribución percibida por el Club es en razón a la cesión en exclusiva del derecho a negociar todas las operaciones del mismo más una acción de publicidad del banco entre los socios de aquél, muy lejos todo ello de la figura de la mediación, cuyo objeto es el de poner en relación entre sí a la partes que han de celebrar un futuro contrato.

Por tanto, no puede prosperar el motivo basado en la infracción del *artículo 20.Uno.18.m) de la Ley del IVA*.

**SEPTIMO** .- Igualmente se hacía constar en el Acta, y así figura también en el Antecedente Primero, "que por medio de escritura pública de 1 de agosto de 1.989 el F.C. Barcelona solicitó de Ecofinance España S.A. la financiación de los **derechos** profesionales y federativos del jugador Ruperto que el Club había adquirido por 4 años (desde el 5-VII-89 hasta el 30-VI- 93) adquiriendo dicha entidad tales **derechos** para su inmediata cesión al Club en régimen de arrendamiento financiero".

A través del informe complementario, y en forma que es ratificada por el acuerdo de liquidación, la Inspección llega a la conclusión de que el contrato celebrado suponía la simulación de un préstamo mercantil con interés regulado en los *artículos 311 y siguientes del Código de Comercio*.

La postura de la Inspección parte de que la adquisición de los **derechos** federativos del jugador Ruperto no podían llevarse a cabo por Ecofinance España, S.A., dada la regulación del fútbol profesional, citándose los *artículos 303,304 y 309* de los Estatutos de la Real Federación Española de Fútbol que preven la cesión de un Club a otro Club, lo que le lleva a considerar que en la cesión de **derechos** del CF Barcelona a Ecofinance España, S.A., y de ésta al Club en arrendamiento financiero, existió una ficción.

A ello se añade que la *Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito*, afirma la consideración de arrendamiento financiero respecto de aquellos contratos que tienen por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles adquiridos para dicha finalidad, según las especificaciones del futuro usuario a cambio de una contraprestación consistente en el abono de las cuotas a que se refiere el apartado 2 de la referida Disposición, añadiendo que tal tipo de contratos incluirán necesariamente una opción de compra, a su término, a favor del usuario.

Pues bien, según el autor del informa complementario, los **derechos** federativos, no susceptibles de apropiación, no pueden tener la consideración de bienes muebles o inmuebles, a lo que se añade que finalizado el contrato laboral no tendría sentido hablar de "valor residual", pues el jugador sería libre para prestar sus servicios al Club que tuviera por conveniente.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 3 de diciembre de 1999, calificó el negocio realizado como indirecto, que servía de pantalla a un préstamo, entendiendo que no podía tratarse de una operación de "lease-back" -que es un mecanismo de financiación referido a bienes del inmovilizado material, que se basa en la enajenación de un activo empresarial, con el consiguiente flujo de tesorería a favor de la entidad enajenante-, sino de préstamo recibido para financiar la adquisición de los **derechos** federativos del jugador. Consecuencia de ello es que se rechazara la posibilidad de deducción de las cuotas de IVA soportadas en las facturas emitidas por Ecofinance España, S.A.

Por otra parte, la resolución del TEAC puso de manifiesto que en la cesión de los **derechos** del deportista no intervino el consentimiento de éste último, lo que supone una separación de **derechos** respecto de su titular que no es posible en **derechos** de naturaleza personal, señalándose también que caso de incumplimiento de las cláusulas contractuales, la cesión de tales **derechos** no sería posible, ni real, ni conceptualmente, a la entidad financiera.

La sentencia ahora impugnada declara en su Fundamento de Derecho Séptimo: "*En materia de traspaso de jugadores, el Tribunal Supremo ha admitido (sentencia de 4-III-98 ) que los servicios*



*profesionales, no el jugador, son susceptibles de ser valorados como activo patrimonial. Cuestión distinta, y la objeto de valoración por el acto administrativo impugnado, es la circunstancia de que no se da un verdadero contrato sino una apariencia jurídica cuya única finalidad es el beneficio fiscal derivado del Impuesto soportado en las cuotas del leasing que no sería posible de formalizarse el negocio jurídico en sus verdaderos términos, el reembolso de un préstamo. Debe por tanto confirmarse el razonamiento del TEAC relativo a la existencia de un negocio jurídico al que se ha dado la apariencia de otro con el único propósito de generar un IVA deducible."*

La calificación de la sentencia no es especialmente discutida en el motivo del recurso, siendo claramente insuficiente la afirmación del principio de autonomía de la voluntad o la invocación del artículo 1255 del Código Civil, pues, de un lado, no explica como es posible la adquisición de **derechos** federativos por quien no tiene la condición de Club de fútbol y, de otro, tampoco justifica la falta de consentimiento del deportista.

**OCTAVO.** - Ante la pretensión de devolución de las cantidades correspondientes al IVA soportado e indebidamente deducido, la Sentencia impugnada se pronuncia en los siguientes términos:

*" La Sala ha señalado en anteriores sentencias que allí donde ha existido una investigación en el ejercicio de facultades públicas, la actuación inspectora no puede limitarse a declarar aquello que es gravoso para el contribuyente y obviar lo que le beneficia, porque la Inspección actúa para comprobar y en su caso restablecer el orden jurídico tributario. La declaración de una situación de hecho debe agotar sus efectos legales en la doble vertiente de lo que favorece y no favorece al contribuyente.*

*Cuestión distinta es como concretar tal consideración de carácter general, que deberá instarse ante la Administración tributaria por quién resulte legitimado en cada caso, cuestión que no afecta a los actos administrativos impugnados ni puede dar lugar a declaraciones concretas en el marco de hecho y de derecho de este recurso."*

Frente a esta declaración, en el sexto motivo se alega infracción de los artículos 8.4 y 9.2, párrafo tercero, del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, sobre devolución de ingresos indebidos, en relación con el artículo 53 del Reglamento de Inspección y 10.2 del a Orden de 26 de mayo de 1986, por la que se desarrolla dicho Reglamento.

"Es claro -arguye la entidad recurrente- que si el IVA es improcedente- como sostiene la sentencia de instancia- la consecuencia será no sólo la no deducibilidad del mismo por el destinatario de la operación, sino también el derecho a la devolución de la cuota ingresada por los sujetos pasivos", añadiéndose que "el derecho a la devolución de ingresos indebidos debe reconocerse precisamente a favor del FC Barcelona, en su condición de repercutido, ya que en el IVA el derecho a la devolución de ingresos indebidos corresponde al repercutido ( como es lógico, pues el sujeto pasivo que realiza el ingreso ya se ha resarcido de dicho ingreso a través de la repercusión)". Se invoca el artículo 9.2 in fine del Real Decreto 1163/1990, sobre devolución de ingresos indebidos en el que se reconoce el derecho a la devolución "a la persona o entidad que haya soportado la repercusión", añadiéndose que si bien es cierto que el referido precepto condiciona la devolución a que el importe de las cuotas no haya sido deducido en declaraciones posteriores, en el caso presente en que la deducción efectuada fue anulada, debe entenderse que se cumple el requisito de que las cuotas no hayan sido objeto de deducción.

Concluye la entidad recurrente en que "para no caer en un círculo vicioso manifiestamente contrario al espíritu y finalidad de la ley:

- o bien se permite la deducción del IVA soportado por el FC Barcelona, en cuyo caso habría que casar la sentencia de instancia y anular la liquidación litigiosa que consideró improcedente tal deducción.

- o bien, si se niega la deducibilidad (como hace la liquidación litigiosa, confirmada por la Sala de instancia), en cuyo caso hay que reconocer el derecho a la devolución a favor del FC Barcelona.

La Sala anticipa su criterio de estimar el presente motivo.

En efecto, el problema que puede plantear el IVA indebidamente repercutido, pero que ha sido objeto de deducción, cuando tiene lugar una regularización inspectora que incluye en la misma el importe indebidamente deducido, fue abordado en la Sentencia esta Sala de 3 de abril de 2008, en supuesto en el que se había producido la transmisión de terrenos no edificables, con indebida repercusión de IVA y posterior deducción del mismo, si la operación resulta en realidad exenta en dicho Impuesto y sujeta al de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En dicha Sentencia se dió una solución más equitativa, que es la que ha de aplicarse en el presente caso, al señalar:

*" En la actualidad, la Ley General Tributaria en el art. 62.8 ha arbitrado un procedimiento para solucionar las situaciones de doble imposición en los supuestos de tributos incompatibles, habiéndose desarrollado el precepto por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en su art. 42 , que contempla las distintas actuaciones a realizar para la extinción de las deudas tributarias que procedan, y los mecanismos de compensación, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones Tributarias.*

*Desde luego, la solución que propugna la Administración en este caso no viene recogida en la normativa vigente.*

*Antes de esta reforma, en la delimitación del IVA y del Impuesto sobre Transmisiones, se partía de la regla de que el pago equivocado carecía de todo efecto liberatorio. Por ello si se tributaba por el Impuesto sobre Transmisiones estando la operación sujeta al IVA, esta circunstancia no eximía a los sujetos pasivos del IVA de sus obligaciones por este concepto, sin perjuicio del derecho a la devolución de los ingresos indebidos a que hubiere lugar, en su caso, por la referida modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (arts. 18.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales 33.2 y 3 del Reglamento de 1995 ). Del mismo modo, si procediendo liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas se efectuaba indebidamente la repercusión del IVA, ello no eximía en ningún caso a los sujetos pasivos por el Impuesto sobre Transmisiones de sus obligaciones tributarias, sin perjuicio del derecho del vendedor a la devolución de los ingresos indebidos que hubiere lugar en su caso por el IVA.*

*Por tanto, con arreglo a este principio general, la Administración venía obligada a practicar liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones, descontando lo satisfecho por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, al ser incompatible con la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.*

*Ahora bien, a la hora de regularizar la situación con respecto al IVA, nada se decía cuando el adquirente se hubiera deducido el importe soportado indebidamente, por una repercusión improcedente, por lo que una interpretación tan estricta del art. 9.2 del Real Decreto 1.163/1990 , como la mantenida por el TEAC, para aceptar el criterio de la Inspección, que practica liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora, sin perjuicio, una vez restablecida la situación, del derecho del vendedor a instar la devolución de ingresos indebidos, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente.*

*En efecto, es patente que 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 Impuesto sobre Transmisiones, 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 al final se consigue la devolución del IVA.*

*Además, esta Sala, en la reciente sentencia de 9 de enero de 2008, rec. de casación 210/04 , ha reconocido legitimación al repercutido para interesar la devolución de ingresos indebidos en IVA, interpretando el párrafo final del artículo 9.2 del referido Real Decreto 1.163/90 en el sentido de superar la antigua tesis de que la posición del sujeto repercutido era totalmente extraña a la Administración Tributaria, habiendo también sido abandonada en el vigente Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , sobre revisión en materia administrativa (art. 14 ), por lo que la solución que propugnaba la parte no era ilógica.*

*Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores."*

Aplicando el criterio expuesto en dicha doctrina, como se ha anticipado, se estima el motivo.

**NOVENO.-** En el motivo séptimo, por el cauce del artículo 88.1 .c), se alega incongruencia en la sentencia, con infracción de los artículos 24.1 de la Constitución y 67.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en cuanto no se pronuncia sobre la cuestión relativa a la devolución o reembolso de las cuotas de IVA devengado e indebidamente soportado, con referencia a las operaciones de

cesión de **derechos** e **imagen** y pagos por un contrato de leasing.

El motivo de casación sirve para que la entidad recurrente reproche a la sentencia, no una falta de respuesta propiamente dicha a la pretensión formulada, sino que "no se pronuncia categóricamente" sobre ella.

Desde luego, el planteamiento de la recurrente carece de trascendencia alguna a partir de haber sido estimado el anterior, porque el resultado supondrá en todo caso la estimación de la pretensión de fondo formulada.

Ahora bien, lo indicado demuestra la falta de razón en la formulación del motivo, pues la sentencia responde a la pretensión formulada en el sentido de que el sujeto legitimado para pedir la devolución debe dirigirse a la Administración instando la misma. Y precisamente esa respuesta, congruente en todo caso, es la que ha sido contradicha en el anterior motivo por no estimarse que sea ajustada a la doctrina que se ha expuesto con anterioridad.

El motivo no prospera.

**DECIMO** .- En el octavo y último de los motivos que se articulan se alega infracción del *artículo 77.4.d) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria* .

En el Fundamento de Derecho Sexto de la Sentencia, se afirma:

*" En relación con las cantidades percibidas por el Club de la Federación Española de fútbol con ocasión de su participación en la final de los trofeos de la copa del Rey y la Supercopa, esta Sala considera con la Administración que no se trata de compensar un daño sino de retribuir un servicio que el club presta a la Federación de la que forma parte, que se enmarca en el conjunto de la actividad que le es propia, la competición futbolística, estando en consecuencia sujetas tales sumas al impuesto.*

*La sanción impuesta en relación con este concepto es expresamente impugnada por la actora sanción que debe mantenerse.*

*El Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la STS de 9-XII-97 y de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la Ley General Tributaria . En el presente supuesto de hecho procede confirmar la sanción impuesta al no poderse apreciar error o ausencia de culpabilidad en la conducta de la recurrente, ni que exista en ninguno de los dos supuestos una discrepancia interpretativa razonable de las normas aplicadas en la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.*

Por el contrario, la entidad recurrente entiende que siempre ha actuado correctamente en materia de IVA y que en el presente caso fue la Federación Española de Fútbol la que impidió emitir factura y repercutir el IVA, decisión que debió ser acatada por el club recurrente dada la organización en la que se inserta.

La regulación de la participación de los clubs de fútbol en la final de los trofeos de Copa de S.M. el Rey y de su Supercopa no es lo suficientemente precisa como para poder asegurar la inexistencia de duda razonable en la interpretación, tanto más cuanto según manifiesta la entidad recurrente, la Federación Española de Fútbol tiene criterio contrario al de la consideración como prestación de servicios sujeta a IVA.

Por ello, y aún cuando esta Sala considera que se trata de auténtica prestación de servicios, las circunstancias expresadas con anterioridad nos llevan a estimar el motivo.

**DECIMO PRIMERO** .- El acogimiento de los motivos sexto y octavo determina la estimación del recurso y casación de la sentencia, en la medida en que confirmó resolución de TEAC y liquidación girada por el concepto de IVA, en la que se incluía en la regularización el importe indebidamente repercutido pero

que había sido deducido por la entidad recurrente y se imponía sanción por no haber repercutido el IVA correspondiente a la participación en la final de los trofeos de la Copa de S.M. el Rey y Supercopa.

Pero la anulación de la sentencia obliga, por prescripción del *artículo 95.2.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*, a resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparece plantado el debate y ello debe hacerse en el sentido de estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo 208/2000, anulando también parcialmente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 1999, en cuanto confirmó en la liquidación por IVA girada a la entidad reclamante, la cual también queda anulada a fin de que se sustituya por otra en la que no se incluya en la regularización el importe indebidamente repercutido pero que había sido objeto de deducción por la entidad demandante y se excluya la imposición de sanción por no haber repercutido el IVA correspondiente a la participación en la final de la Copa de S.M. el Rey y Supercopa.

**DECIMO SEGUNDO** .- No ha lugar a la imposición de costas y en cuanto a las de instancia cada parte abonará las suyas.

Por las razones expuestas, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución.

## FALLAMOS

**PRIMERO** .- Que debemos **estimar y estimamos** el presente recurso de casación, número 7150/2003, interpuesto por D<sup>a</sup> María Teresa Sánchez Recio, Procuradora de los Tribunales, en nombre de **FUTBOL CLUB BARCELONA**, contra la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de junio de 2003, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 208/2000, sentencia que se casa y anula en el extremo en que confirmó resolución de TEAC y liquidación girada por el concepto de IVA, en la que se incluía en la regularización el importe indebidamente repercutido pero que había sido deducido por la entidad recurrente y se imponía sanción por no haber repercutido el IVA correspondiente a la participación en la final de los trofeos de Copa de S.M. el Rey y Supercopa. Sin costas.

**SEGUNDO** .- Que debemos **estimar y estimamos parcialmente** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de **Fútbol Club Barcelona** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 1999, la cual se anula también parcialmente y en la medida en que confirmó la liquidación por IVA girada a la entidad reclamante, la cual también se anula a fin de que pueda sustituirse por otra en la que no se incluya en la regularización el importe indebidamente repercutido, pero que había sido deducido por la entidad demandante y se excluya la imposición de sanción por no haber repercutido el IVA correspondiente a la participación en la final de la Copa de S.M. el Rey y Supercopa. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Manuel Martin Timon Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.