

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª,  
Sentencia 303/2014 de 23 Jun. 2014, Rec. 852/2012

Ponente: González Saiz, José Antonio.

Nº de Sentencia: 303/2014

Nº de Recurso: 852/2012

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 118531/2014

Texto

[TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO](#)

[SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO](#)

[RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NÚMERO 852/2012](#)

[DE Ordinario](#)

[SENTENCIA NÚMERO 303/2014](#)

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

MAGISTRADOS:

D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ

Dª. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a veintitrés de junio de dos mil catorce.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 852/2012 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: ACUERDO DE 15-6-2012 DEL T.E.A.F. DE BIZKAIA DESESTIMATORIO DE LA RECLAMACIÓN NUM000 CONTRA ACUERDO DERIVADO DE ACTA DE DISCONFORMIDAD POR IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DEL EJERCICIO 2007. j.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : FUTBOL GESTIÓN ASESORIA INTEGRAL, S.L., representada por la Procuradora Dª. MARÍA LANDA MORENO y dirigida por el Letrado D. GOTZON LEGARRETA GONDRA.
- **DEMANDADA** : DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Dª. MONTSERRAT COLINA MARTÍNEZ y dirigida por el Letrado D. JORGE ALCITURRI ÍMAZ.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 21-9-2012 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D<sup>a</sup>. MARÍA LANDA MORENO, actuando en nombre y representación de FUTBOL GESTIÓN ASESORIA INTEGRAL, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo dictado el 15 de junio de 2012 por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia que desestima la reclamación número NUM000 presentada contra la Liquidación derivada del Acta de Disconformidad sentada en el ejercicio 2007 del Impuesto Sobre el Valor Añadido; quedando registrado dicho recurso con el número 852/2012.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estimen íntegramente sus pretensiones.

**TERCERO.-** En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso en todos sus pedimentos, con expresa imposición de costas a la parte actora.

**CUARTO.-** Por Decreto de 13-3-2013 se fijó como cuantía del presente recurso la de 27.298'6 €.

**QUINTO.-** El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

**SEXTO.-** En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**SÉPTIMO.-** Por resolución de fecha 12-6-2014 se señaló el pasado día 19-6-2014 para la votación y fallo del presente recurso.

**OCTAVO.-** En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna el acuerdo dictado el 15 de junio de 2012 por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya que desestima la reclamación n<sup>o</sup> NUM000 presentada contra la Liquidación derivada del Acta de Disconformidad sentada en el ejercicio 2007 del Impuesto Sobre el Valor Añadido.

**SEGUNDO.-** A continuación iremos analizando los distintos motivos de impugnación en que se estructura el recurso, partiendo como premisa que la Sala no está vinculada por el orden en el que los litigantes han expuesto sus argumentos (v. gr. de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional n<sup>o</sup> 67-1993).

2.1 Comenzaremos analizando el que por orden lógico ha de ser el primer motivo a examinar, esto es, la prescripción de la acción administrativa para liquidar la deuda tributaria. Téngase en cuenta para ello que de resultar estimado convertiría en innecesario el estudio de los demás.

Para cuestionar que la demandada haya actuado en plazo argumenta la recurrente que entre el hecho imponible, esto es, el contrato formalizado el 1 de julio de 2005 entre el futbolista Teodosio y el Chelsea Football Club y el inicio de las actuaciones de inspección el 8 de noviembre de 2010 -fecha esta confirmada además por la propia liquidación- han transcurrido más de cuatro años.

Considera la recurrente que al tratarse de un hecho imponible que se ha perfeccionado en un único acto que simultáneamente provoca el devengo del tributo tal es la fecha de inicio del plazo de cuatro años para que la Administración pueda practicar la liquidación oportuna, todo ello de acuerdo con los arts. 22 y 64 y siguientes de la Norma Foral 2-2005 General Tributaria de Bizkaia y 75 de la Norma Foral 7-1994 del Impuesto Sobre el Valor Añadido.

En la resolución impugnada encontramos un dato pacífico y comentado, intentando justificarlo, por la propia actora cual es que a pesar de que defiende que el hecho imponible y el devengo se producen en tal fecha -1 de julio de

2005- los servicios prestados se facturan y abonan sucesivamente. En 2005 y en las dos siguientes anualidades se emiten las facturas por la actora y se hacen efectivas por el Club de fútbol, concretamente la del ejercicio 2007 se anota en el Libro Registro de facturas del impuesto.

El hecho de haber aplicado el actor a las autoliquidaciones del tributo de los ejercicios posteriores, concretamente del 2007, las que correspondían al año 2005, como el mismo acepta como argumento esencial de su recurso, supone que en 2007 estaba realizando actuaciones que autoliquidaban la deuda nacida en aquel ejercicio de 2005 y esto nos conduce al art. 69.1.c) de la Norma Foral 2-2005 General Tributaria de Bizkaia cuyo texto dice que la prescripción se interrumpirá "Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

Así pues la autoliquidación del año 2007 interrumpió la prescripción. En este sentido, v gr, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2013 -recurso nº 3755-2011 reconoce eficacia interruptiva, confirmando con ello una doctrina jurisprudencial reiterada, a las declaraciones complementarias del sujeto pasivo y la de 25 de noviembre de 2004-recurso nº 983-2004 se le reconoce efecto interruptivo también a la declaración resumen anual.

Es claro que si tales supuestos jurisprudenciales gozan de eficacia interruptiva igual efecto ha de causar la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en el ejercicio 2007 puesto que tiene la finalidad de liquidar la deuda. De hecho, las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2002-recurso nº 5036-1997 y 11 de octubre de 1996 -recurso nº 4315-1994 se la reconocen.

Se desestima así la prescripción aducida y queda en evidencia lo irrelevante de la discusión sobre si el contrato de servicios tendente a preparar el contrato entre el jugador de fútbol y el Chelsea Football Club.

2.2 En segundo lugar, para centrarnos en los números siguientes ya de lleno en los aspectos sustantivos del debate, se discute un aspecto formal cual es que el acta y la liquidación subsiguiente debieron haberse calificado como definitivas.

La tesis actora consiste en defender que la pendencia de un proceso judicial civil -concretamente seguido por la recurrente contra otro futbolista y una mercantil en reclamación de las comisiones que la hoy actora consideraba que se le debían por haberle representado- ya no era tal al momento de emitirse las liquidaciones pues que habría recaído Sentencia firme.

La demandada consideraba que al afectar el resultado de dicho proceso a la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio 2007 y encontrarse pendiente aún al incoarse el acta fue correcta la calificación de esta como previa.

Los arts. 144 de la Norma Foral 2-2005 General Tributaria y 16 del Decreto Foral 99-2005 de la Inspección Tributaria atribuyen el carácter de previas a las actas y provisionales a las liquidaciones resultantes cuando, entre otros supuestos ajenos al caso, no se haya podido comprobar con el carácter de definitivo alguno de los elementos de la obligación tributaria y pueda practicarse liquidación provisional.

La discusión consiste en determinar si el debate judicial respecto a si la actora era o no representante de este otro jugador y devengó por ello comisiones en el ejercicio 2007 era o no firme.

Como muestra el expediente el 8 de noviembre de 2010 se incoaron las actuaciones de inspección y el acta de extiende el 24 de mayo de 2011; la Sentencia de instancia se dictó el 1 de septiembre de 2010 y la de Apelación el 21 de junio de 2011 -estas dos últimas fechas constan en el ejemplar de la Sentencia de Apelación unida bajo los números de folio 151 y siguientes de los autos-.

Al dictarse el acta aún la cuestión estaba pendiente jurisdiccionalmente, por lo tanto, el acta se extendió con la

calificación que le correspondía y siendo esta la de provisional la norma ( art. 16.2 y 3 del Decreto Foral 99-2005 ) no deja lugar a duda de que ha de dictarse una liquidación provisional. La liquidación, no se olvide, es fruto de las actuaciones de investigación que se reflejan en el acta y por lo tanto si en esta no se ha podido investigar y determinar con el carácter definitivo la situación tributaria no cabe más solución que dictar una liquidación provisional puesto que tras el acta ya no hay fase de investigación alguna sino de alegaciones frente al resultado de aquella.

La liquidación, recordémoslo -folio nº 6 del expediente tramitado por el Tribunal Económico Administrativo Foral- está datada el 23 de septiembre de 2001, y junto a lo expuesto concurre además otro argumento importante contrario a la posición actora y es que los artículos 104 de la Norma Foral General Tributaria y 217 de la LEC , que vamos a analizar con detenimiento en el apartado siguiente, imponen a la recurrente el demostrar que la situación estaba ya jurisdiccionalmente resuelta en firme y lo cierto es que no lo ha acreditado ante la Administración pues la Sentencia dictada en Apelación ofrece recurso de Casación y no se presenta certificación alguna que demuestre su firmeza.

2.3 Vamos a tratar en este apartado uno de los aspectos sustanciales del proceso cual es determinar si la recurrente, con relación al contrato de 1 de julio de 2005, estaba representando al jugador o al equipo de fútbol.

La recurrente -folio nº 34 de los autos principales- estatutariamente tiene por objeto social, entre otras actividades que no son al caso, la representación, intermediación y gestión de cuanto esté relacionado con actividades deportivas tanto a nivel nacional como internacional y bien de forma directa o a través de cuantas formas admite el derecho. Dentro de esta actividad tiene cabida, de hecho no se pone en duda, la representación de futbolistas.

Son hechos indiscutidos que el contrato, en el que intervienen como partes el futbolista Teodosio y el Chelsea Football Club, se firma el 1 de julio de 2005 y que en él figura la cláusula 8.3 del tenor siguiente:

El Club se hace responsable de un pago de 300.000 Libras al representante del jugador, Jose Pedro que deberán abonarse tal y como sigue, siempre y cuando el jugador siga en la plantilla del Club en la fecha indicada: 100.000 Libras el 31 de julio de 2005, 100.000 Libras el 31 de julio de 2006 y 100.000 Libras el 31 de julio de 2007. Jose Pedro se compromete a que ninguna de las sumas bajo esta cláusula se paguen directa o indirectamente al jugador. El Club llevará a cabo los pagos una vez haya recibido la factura emitida por Fútbol Gestión en las fechas indicadas. Dichos pagos deberán ser declarados en el P11D de Hacienda ( Reino Unido ) como beneficios laborales y el jugador deberá hacerse cargo de cualquier impuesto que pudieran generar"

El texto de la cláusula permite obtener sin dificultades los siguientes datos.

En primer lugar, que el Club se compromete a pagar determinadas cantidades contra las facturas que emita la actora. Así pues, el Club recibe una prestación por parte de la actora, por eso aquel se obliga al pago y esta es quien factura. Bien, tales servicios recibidos por el Club consisten en la actividad profesional del jugador y por eso precisamente se hace constar que los pagos que se compromete a realizar deben ser calificados y declarados en el Reino Unido como beneficios laborales. El jugador, además, es quien soporta los tributos que resulten en el Reino Unido a causa de estas remuneraciones laborales.

El Club está pues pagando al jugador, el pago se hace por su cuenta, es el patrimonio del futbolista al que va destinado.

Ocurre sin embargo que ese pago no se materializa en el jugador, no se le entrega a él, antes al contrario se dispone que no se le paguen directa o indirectamente a él sino a su representante. Así pues se trata de un pago por cuenta del jugador pero que se va a hacer efectivo en el patrimonio de un tercero, el representante. Ésta

recibe materialmente el pago a por cuenta del propio jugador y no del Club.

No se discute que quien figura en la cláusula como representante del jugador -que es quien está habilitado por la FIFA para representar a futbolistas de acuerdo con su Reglamento- trabaja con tales cometidos para la actora, de hecho es ella misma quien fundamenta en esta relación contractual la reclamación frente al otro jugador. Baste con remitirnos a la Sentencia dictada en Apelación por la Audiencia Provincial -folios nº 151 y siguientes de los autos principales- para constatar en sus fundamentos de derecho que la hoy actora mantiene que esta persona está vinculada contractualmente con ella para representar futbolistas y que precisamente por ello, ante la inexistencia de contrato entre el jugador y su representante pues la relación es entre el jugador y la actora que interviene a través de dicho Agente FIFA, el jugador le debe abonar a ella la comisión correspondiente. Esta Sentencia es importante como medio de prueba por tratarse de hechos obtenidos jurisdiccionalmente, por lo tanto, con todas las garantías de imparcialidad y objetividad independientemente de que se haya dictado por otro Orden Jurisdiccional puesto que como tiene dicho el Tribunal Constitucional, v gr en las Sentencias 151-2001, 34-2003 y 109-2008 la seguridad jurídica impone la vinculación a lo resuelto por otros órdenes jurisdiccionales en ausencia de razones que justifiquen un criterio diferente.

El certificado de vida laboral y las nóminas del Agente aportadas a los autos -folios nº 254 y siguientes- evidencian que ha trabajado para la actora entre el 21 de febrero de 2002 y el 9 de marzo de 2007.

Este entramado obligatorio permite inferir que la actora factura al Club, que éste se obliga a pagar al jugador pero en lugar de ingresar en su patrimonio materialmente el pago se va a hacer efectivo en el de la propia actora -a través del Agente Fifa-, nótese que la actora reconoce que los pagos los ha recibido ella, de hecho constan los movimientos de ingreso en la inspección y no se han cuestionado. Y, finalmente, que va a ser el propio jugador quien declare en el Reino Unido este pago como rendimiento del trabajo y cargue con los tributos correspondientes.

Es importante precisar que estamos analizando la cláusula 8.3 del contrato -folio nº 303 de los autos principales- relativa a otros pagos y que es en los apartados anteriores donde se especifica el salario base e incentivos por temporada. Respecto del salario base se especifica que se hará efectivo directamente en la cuenta del propio jugador al final de cada mensualidad indicada. Por contra, respecto de la cláusula en estudio ya vemos que expresamente se pacta que no se abonará al jugador sino al representante, precisión exclusivamente destinada a esta cláusula como se infiere de su ubicación: está al final de la cláusula 8.3 y con justificado de párrafo similar al del contenido de la cláusula 8.3 (que es distinto al de los restantes apartados del contrato limítrofes a éste).

En suma, el pago a la actora ha tenido lugar por cuenta del jugador y siendo esto así la relación contractual era entre ambos, jugador y actora. Precisamente por esto se hace constar que sea el jugador quien declare los pagos como rendimiento del trabajo y se haga cargo de los tributos y precisamente por eso también se dispone expresamente que estos pagos -al contrario de lo que ocurre respecto de los relativos al salario base- no se le hacen efectivos en su cuenta sino en la del agente, se trata de que el club pague a este por cuenta del jugador y garantizar a la actora el pago directo sin la mediación material del jugador.

El contrato, su tenor literal lógico fundamenta una realidad igualmente razonable y acorde con la actuación administrativa. No se trata de meras conjeturas sino de hechos ciertos inferidos del texto del contrato, de auténtica prueba de una versión de lo ocurrido. La Administración satisface así correctamente el deber probatorio que le correspondía y habrá de ser la actora quien para contravenirlo y demostrar que la realidad fue otra, que en realidad los servicios se prestaron al Club y no al jugador, haya de desarrollar la actividad probatoria oportuna a tal fin.

En este sentido, el Capítulo II del Título III de la Norma Foral Tributaria, aplicable tanto a los procedimientos

tributarios de gestión como a los de inspección a la vista de sus enunciados y ubicación sistemática, contiene el art. 103 relativo a los medios, valoración y carga de la prueba. En él se establece la aplicación de los mismos criterios que recoge el art. 217 de la LEC (LA LEY 58/2000) en cuanto a la distribución de la carga de la prueba y reenvía al Cc y LEC en cuanto a los medios y valoración de las pruebas.

La demandada debía, y ya vemos que lo ha logrado, demostrar los hechos que fundamentasen la liquidación y la actora, por su parte, debería demostrar que no es así.

Es importante, llegados a este punto, recordar el criterio jurisprudencial sobre la distribución del onus probandi en materia tributaria y así, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2012 -recurso nº 1356-2009 podemos leer cuanto sigue, con criterio perfectamente trasladable al supuesto en estudio:

*“Resulta procedente recordar al respecto, que esta Sala ha señalado que el art. 114 de la LGT es un « precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración», de manera que es a la Inspección de los Tributos a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», « sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», « convirtiendo aquella en una probatio diabolica referida a hechos negativos » [ Sentencia de 18 de febrero de 2000 (LA LEY 6597/2000) (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [ Sentencias de 15 de febrero de 2003 (LA LEY 12769/2003) (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo; de 5 de julio de 2007 (LA LEY 79595/2007) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (LA LEY 202442/2007) (LA LEY 202442/2007) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; de 12 de noviembre de 2008 (LA LEY 235289/2008) (LA LEY 235289/2008) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1].*

*En este sentido, hemos señalado que « [e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas».*

*Tratándose -hemos dicho- « de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.-*

*La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones*

*y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. » [ Sentencia de 23 de enero de 2008 (LA LEY 8974/2008) (LA LEY 8974/2008) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en el mismo sentido, Sentencias de 16 de octubre de 2008 (LA LEY 184776/2008) (LA LEY 184776/2008) (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto; de 1 marzo de 2012 (recs. cas. núms. 2827/2008 y 2834 / 2008) FD Quinto; y de 16 de junio de 2011 (LA LEY 105426/2011) (LA LEY 105426/2011) (rec. cas. núm. 4029/2008) FD Tercero].*

*La regla general sobre la carga de la prueba (arts. 217.2 de la LEC (LA LEY 58/2000) (LA LEY 58/2000) y 114 de la LGT) que ha quedado expuesta, no se ve desvirtuada en el presente caso por lo dispuesto en el apartado 7 del citado art. 217 de la LEC (LA LEY 58/2000) (LA LEY 58/2000) , como aduce la recurrente. Tal precepto dispone:*

*¿Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio?."*

La prueba de la parte actora no es suficiente para enervar el resultado obtenido de la aportada por la Administración, veamos.

De un lado, la documental remitida por el Chelsea Football Club -documentos nº 1 y 2 de los adjuntos a la demanda- se limitan a enumerar las fechas y pagos efectuados por el mismo a la actora y a exponer que dichos pagos obedecen a servicios prestados por la actora al Club relativos al traspaso del jugador. Y decimos que es insuficiente porque si del contrato hemos visto que resulta el contenido claro que hemos analizado es evidente que esta manifestación última del Club que terminamos de transcribir presenta varios e importantes inconvenientes, que debían haber sido esclarecidos por la actora -que es ya sobre quien pasa el onus probandi- bien a través de informes más taxativos bien a través del testimonio del propio Club para aclarar todos y cada uno de los aspectos necesarios y a los que vamos a referirnos a continuación.

Así, en el informe del Chelsea no se dice expresa y taxativamente que la actora y el Club estuviesen vinculados contractualmente de modo que la primera estaba encargada de gestionar los términos de la contratación del jugador.

Lejos de utilizar una terminología y dar una respuesta esclarecedora el Club informa de modo ambiguo pues el que las facturas correspondan a servicios prestados por la actora al Club relativos al traspaso del jugador puede tener, entre otros, un significado amplio, impreciso, muy genérico y perfectamente acomodado a los términos de la cláusula 8.3 del contrato, esto es, que la actividad de la recurrente ha sido útil al Club en la medida en que le ha permitido hacerse con los servicios del jugador. Esta fórmula es perfectamente compatible con que el contrato de representación sea entre el futbolista y la actora y el tenor del informe se limita a, de forma genérica, manifestar que la actora ha favorecido la contratación y con ello ha satisfecho las necesidades del Club.

Otra interpretación de este informe puede dar lugar a entender que el Chelsea Football Club es quien contrató con la actora y por eso le paga sus servicios. Esta valoración tiene un inconveniente grave cual es su contradicción frontal con el contrato. Por ello este informe, en tanto en cuanto implica la concurrencia de una notable reserva mental en aquel y una contradicción manifiesta, debía haber sido objeto de aclaración por parte de quien a través de él pretende obtener una conclusión probatoria contraria al contrato. Es la actora quien debía ilustrarnos, y no lo hace, sobre las razones lógicas que sustenten que el Club se desdiga del contrato por él confeccionado y firmado tiempo atrás y sobre cuáles eran las verdaderas relaciones contractuales subyacentes.

En otro orden de cosas, el hecho cierto -por asunción procesal y por el contenido del folio nº 145 de los autos principales- de que a partir del 17 de julio de 2006 el futbolista es traspasado al Valencia Club de Fútbol SAD y que

a pesar de ello el Chelsea ha continuado pagando las cantidades señaladas en el apartado nº 8.3 del contrato antes analizado, como lo reconocen las partes y consta también en la contabilidad de la demandante y en el escrito remitido por el pagador -folio nº 142 de los autos-, no significa o al menos no se obtiene de ello una inferencia en el sentido de que el contrato de servicios vinculaba a la actora y al Club. El contrato decía que el Club abonará los pagos siempre que en esas fechas el jugador continuase en la plantilla ergo se cesaría, en principio, en los pagos si el jugador causa baja en el Club, ahora bien, esta continuidad de pagos tras la baja del jugador obedece no al propio contrato -que ya vemos que preveía el cese en los pagos- sino a acontecimientos contractuales posteriores. Tales pagos ni son contradictorios con el contrato ni representan una tesis favorable a la actora, lo que ocurre es que en ese apartado el contrato ha sido objeto de novación en términos sobre los que tampoco nos ilustra la actora.

Las relaciones del jugador con otros equipos tras la baja en el Chelsey son intrascendentes puesto que no han sido parte en el contrato de autos ni han intervenido en la cláusula 8.3.

El que consideremos que los servicios de la actora se prestaron al jugador y no al Chelsey lleva consigo a que el contrato se encuentre sujeto al IVA por los mismos argumentos que utiliza la resolución impugnada. La tesis actora para argumentar la no sujeción se fundan en que los servicios se habrían contratado con el Chelsey.

2.4 Por último se cuestiona en el recurso que la demandada considere no deducibles las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de botas de fútbol y cestas de Navidad. En los folios nº 5522 y 5523 del expediente de la Inspección encontramos la descripción detallada de su número, coste y comentarios. Se trata, resumidamente, de un total de 55 pares de botas de fútbol por un importe total de 6734 € y dos facturas de cestas y servicios navideños por importe de 971 €.

La resolución impugnada deniega la deducibilidad al tratarse de atenciones a clientes o terceras personas que no integran el concepto de muestras gratuitas u objetos publicitarios de escaso valor (art. 96.Uno.5º de la Norma Foral 7-1994 del IVA).

La actora argumenta que se trata en todo caso de actuaciones de promoción de sus servicios y necesarias para la obtención de ingresos, para ello acude al art. 14 de la Norma Foral 3-1996.

La tesis de la demandante es errónea y ello porque se fundamenta en una Norma Foral, la del Impuesto de Sociedades, que no es la aplicable al caso. En esta Norma Foral (art. 14) se reconocen como deducibles una serie de gastos como los derivados de relaciones públicas con clientes o proveedores, los de promoción directa o indirecta de la actividad de la sociedad, los que usualmente se efectúan con el personal de la empresa, los que se hallen correlacionados con los ingresos, etc.

En la Norma Foral 7-2004, del IVA, que es la aplicable, no son deducibles las cuotas soportadas en los bienes o servicios que se destinen a atenciones con clientes con la excepción de que se trate de muestras gratuitas o de objetos publicitarios de escaso valor. En estos casos, como decimos, no se podrá deducir la cuota de IVA soportada pero sí, en su caso, deducir en el Impuesto de Sociedades todo ello como gasto.

En cuanto a las botas de fútbol no puede considerarse que su valor sea escaso ni por ende incluidas entre los supuestos de atenciones a clientes que generen la deducción; su aforamiento adecuado está entre las liberalidades a clientes.

Con similar criterio podemos recordar las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2011-recurso nº 5147-2006 y 7 de julio de 2010 - recurso nº 2585-2005:

*"" (... ) 5º. Las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a*

*atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas".*

*El precepto legal es claro y terminante y obvia las intenciones de la empresa recurrente y la conveniencia o no para sus intereses de proceder a efectuar los gastos por los que soportan las cuotas que pretende deducir, negando tal deducibilidad cuando tales gastos son efectuados para obsequiar a clientes, asalariados o terceros, como es el caso de las cuotas indicadas: comidas, invitaciones a espectáculos deportivos, regalos, cacerías, etc. La exclusión del derecho a deducir tales cuotas en la Ley es, por tanto, clara, y ha de negarse su deducibilidad" .".*

En relación a las cestas navideñas, además de lo expuesto ha de tenerse en cuenta que conforme al art. 95 de la Norma Foral 7-1994 del IVA ha de ser quien pretenda la deducción el que soporte la carga de demostrar su vinculación causal con la actividad sujeta y no exenta al tributo y ninguna prueba ha actuado la demandante.

TERCERO.- De acuerdo con los arts. 86 y 139 de la LJ las costas procesales se imponen a la actora y no se dará acceso al recurso de Casación frente a esta Sentencia.

Ante lo expuesto la Sala

#### F A L L A

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso presentado por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. MARÍA LANDA MORENO, en nombre y representación de FUTBOL GESTIÓN ASESORIA INTEGRAL, S.L., contra el acuerdo dictado el 15 de junio de 2012 por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia que desestima la reclamación número NUM000 presentada contra la Liquidación derivada del Acta de Disconformidad sentada en el ejercicio 2007 del Impuesto Sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, lo confirmamos.

Las costas procesales se imponen a la parte demandante.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno, sin perjuicio de lo cual, las partes podrán interponer los que estimen pertinentes. Conforme dispone el artículo 104 de la LJCA (LA LEY 2689/1998) , en el plazo de DIEZ DÍAS, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo así como el testimonio de esta sentencia. Hágase saber a la Administración que en el plazo de DIEZ DÍAS, deberá acusar recibo de dicha documentación; recibido éste, archívense las actuaciones.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Secretario doy fe en Bilbao, a 23 de junio de 2014.

