

# EDJ 2016/32703

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 6ª, S 23-3-2016, nº 115/2016, rec. 213/2015  
Pte: Peña Elías, Francisco de la

## ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO .....	1
FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	2
FALLO .....	5

## FICHA TÉCNICA

### Legislación

Cita art.184.3, art.191, art.195.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria  
Cita Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa  
Cita Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA  
Cita art.248 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial

### Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

### SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso:0000213 / 2015

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:03205/2015

Demandante:FÚTBOL CLUB BARCELONA

Procurador:D. PABLO SORRIBES CALLE

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

### SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

Dª. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veintitres de marzo de dos mil dieciséis.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 213/15 promovido por el Procurador D. Pablo Sorribes Calle actuando en nombre y representación del FÚTBOL CLUB BARCELONA contra la resolución dictada con fecha 20 de noviembre de 2014 por el Tribunal Económico Administrativo Central en procedimiento de liquidación y sancionador por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los períodos junio 2006, 2007 y 2008. Habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-.- Interpuesto el recurso y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la Ley de la Jurisdicción, se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba suplicando se dictase sentencia por la que "estimando el presente recurso se revoque la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de noviembre de 2014, en el expediente de reclamación económico-administrativa nº NUM000 y su acumulado NUM001, contra el Acuerdo de liquidación y el Acuerdo sancionador ambos dictados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes-Dependencia de Control Tributario y Aduanero de

la A.E.A.T., por el concepto de IVA de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, declarándose nulos y sin efecto alguno los citados acuerdos en los términos interesados en el presente escrito de demanda".

SEGUNDO.- - El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dictase sentencia por la que se confirmasen los actos recurridos en todos sus extremos.

TERCERO.- - Habiendo quedado el recurso pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 16 de marzo de 2016, teniendo así lugar.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- - A través del presente proceso impugna la entidad recurrente la Resolución dictada con fecha 20 de noviembre de 2014 por el Tribunal Económico Administrativo Central desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación, de fecha 13 de diciembre de 2012, y acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, de fecha 21 de mayo de 2013, emitidos por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes- Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la A.E.A.T., por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006, 2007 y 2008.

Como antecedentes de interés para resolver el litigio merecen destacarse, a la vista de los documentos que obran en autos y de los que integran el expediente administrativo a los mismos incorporado, los siguientes:

1.- Con fecha 13 de diciembre de 2012 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la de AEAT emitió acuerdo de liquidación A23 72140050, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006, 2007 y 2008, mediante el que resultaba una cuota de 48.000 euros como consecuencia de haber satisfecho el FÚTBOL CLUB BARCELONA a INTERNATIONAL MANAGEMENT GROUP cantidades correspondientes a un contrato celebrado con esta última entidad, contrato que la Inspección de los Tributos consideró simulado al encubrir un pago que en realidad correspondería realizar al jugador del referido Club, D. Fulgencio, a favor de su representante, la citada entidad INTERNATIONAL MANAGEMENT GROUP.

En el referido acuerdo de liquidación -presupuesto de hecho 6º-, se dice lo siguiente: "Sostenemos que tan sólo existen dos relaciones: la laboral entre Fulgencio y el FCB y la de agencia entre Fulgencio e IMG. La relación instrumentada entre el FCB e IMG tan sólo sirve para dar cobertura a los pagos realizados por el Club a IMG, pero en nombre y por cuenta del jugador. Tan sólo así se entiende que el jugador continuó con el mismo agente durante casi 10 años sin que éste le reclame cantidad alguna por los servicios prestados (según las manifestaciones efectuadas por el apoderado de Fulgencio eran perfectamente conocedores del contrato suscrito entre IMG y FCB). Su satisfacción la encuentra, a través de las cantidades percibidas del Club, que cuantitativamente son equivalentes a las que hubiera percibido del jugador, una comisión entre el 7 y el 10% de los ingresos brutos (el importe pagado por el FCB a IMG durante la temporada 2008-08 viene a ser, entre la parte fija al inicio y la variable al final, de un 9% de sus retribuciones brutas). Y por último el pago efectuado por el Club por los servicios que ya percibía de un trabajador, sin que a su vez se le descuenta de su nómina, puede ser porque los entienda como mayor retribución salarial del mismo".

Para explicarlo, indica la Inspección que " El importe total pagado por el FCB a IMG durante el segundo semestre del 2008, 300.000,00€ más 48.000,00€, lo será en nombre y por cuenta de su jugador Fulgencio, con el que mantiene una relación laboral. Si dicho servicio hubiese sido facturado directamente a Fulgencio, también hubiera incorporado ese mismo importe de IVA, con la diferencia de que al ser un gasto vinculado a sus rentas del trabajo, ni hubiera podido deducir el IVA soportado, ni el gasto incurrido se hubiese podido aplicar para determinar una posible renta neta. Según consta el Club no ha descontado el importe total del pago, 348.000,00€, de la nómina de su trabajador, y puesto que el mismo lo ha sido en nombre y por cuenta del deportista, debe considerarse más importe del sueldo satisfecho...".

La conclusión a la que llega la Inspección, en cuanto al IVA, es que "El IVA soportado no podrá ser deducido, sino que, en su caso, podrá ser considerado como mayor importe de los sueldos y salarios del correspondiente período impositivo. Estas cuotas no son deducibles de acuerdo con lo establecido en los arts. 2.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que establece... y en relación con los artículos 1.1 y 1.2, 7.1 y 16.1 del Real Decreto 1006/1985 de 27 de junio... y Definición 1 y artículos 2, 19 y 20 del Reglamento sobre los Agentes de Jugadores aprobado por el Comité Ejecutivo de la FIFA..., además de en las propias manifestaciones de algunos de los interesados".

2.- Asimismo, el 21 de mayo de 2013 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la de AEAT emitió acuerdo de resolución en procedimiento sancionador A23 76745280 por el que se resolvía lo siguiente: "Imponer al FÚTBOL CLUB BARCELONA (N.I.F. G- 08266298), con causa en las infracciones tributarias por ella cometidas cuando, al presentar las declaraciones- autoliquidaciones relativas a su tributación por el I.V.A. de los períodos mensuales de julio y agosto de 2008 y fruto de esa conducta que ha sido considerada le, acreditó de forma improcedente una cantidad a compensar en la cuota de declaraciones futuras propias (en julio de 2008) y dejó de ingresar parte de la cuota debida (en agosto de 2008): dos sanciones consistentes en las dos multas pecuniarias cuya cuantificación y cuantías se detallan a continuación: (...). Ascende el importe de las sanciones así impuestas a un total de SESENTA Y UN MIL TRESCIENTOS SESENTA Y TRES euros (61.363,00 €)".

3.- Contra el acuerdo de liquidación de 13 de diciembre de 2012, y contra el de sanción, de 21 de mayo de 2013, interpuso la entidad sendas reclamaciones económico-administrativas, que han sido resueltas con fecha 20 de noviembre de 2014 por el TEAC mediante el acuerdo que es objeto de impugnación en este proceso.

SEGUNDO.- En su demanda, argumenta en primer lugar la entidad actora que la decisión adoptada por el TEAC no resulta admisible sin acordar al mismo tiempo la devolución del IVA soportado, y así sostiene que "sólo caben dos alternativas posibles: o el IVA es procedente y la deducción practicada es correcta, o el IVA es indebido y procede la devolución del mismo".

No cuestiona, por tanto, y como sí hizo en vía económico administrativa, la calificación del contrato como simulado que realizó la Inspección, sino que se remite al principio de neutralidad del impuesto y exige que, tras la regularización, la entidad quede indemne. Cita en apoyo de tal solución diversos pronunciamientos de esta Sala y del Tribunal Supremo y, en particular, la sentencia de este último dictada en recurso de casación para unificación de doctrina con fecha 18 de septiembre de 2013 de la que destaca la afirmación de que "es contraria a derecho un acta como la impugnada, por no ir continuada por un inmediato acuerdo de devolución de la cantidad cuya repercusión fue sufrida, extremo sobre cuya realidad no existe cuestión...".

Invoca, asimismo, la resolución del propio TEAC de 19 de febrero de 2015 que acogería análoga interpretación haciendo prevalecer "... la solución más favorable al interesado que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento injusto por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto".

Rechaza las razones esgrimidas por el TEAC que giran en torno al verdadero destinatario del IVA, el jugador Sr. Fulgencio, suponiendo que la liquidación controvertida implica "... una suerte de responsabilidad tributaria realizada al margen de los trámites previstos legalmente".

Consideraciones todas a las que se opone el Abogado del Estado sobre la base de los criterios recogidos en la resolución recurrida, destacando el hecho de que la demandante no discute ya la existencia de un contrato simulado, y que, en todo caso, el IVA que pretendió deducirse la entidad no era deducible, por lo que "el FCB se ahorró dichas cuotas, con la pérdida correspondiente para la Hacienda Pública".

A la vista de ambas posiciones, entiende la Sala que la liquidación y la decisión adoptada por la Administración tributaria están plenamente justificadas.

Téngase en cuenta que, con dicha decisión, lo que en realidad se acuerda es la improcedencia de compensar unas cuotas que no son deducibles en estricta aplicación de la Ley del IVA, en concreto de su artículo 92.Uno. Tal es el alcance real del acuerdo impugnado. Y es que, si el destinatario de los servicios prestados por IMG era en realidad el jugador, éste no podría haberse beneficiado de la deducción al no tener la condición de empresario o profesional ni, por ello, la de sujeto pasivo del impuesto.

Cabe entonces plantearse, y es ésta la tesis que mantiene el Fútbol Club Barcelona en su demanda, si, ante la falta de obligación del Club de soportar el IVA al no ser el destinatario de los servicios prestados por IMG que han generado el impuesto, tendría derecho a ser reintegrado de las cuotas de un IVA que nunca debió soportar.

Invoca en apoyo de esta pretensión, como dijimos, una sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2013, dictada en unificación de doctrina, que ratificaría el criterio de otras anteriores que igualmente menciona, así como una decisión del propio TEAC de 19 de febrero de 2015.

Sin embargo, una atenta lectura de todos estos pronunciamientos permite advertir una diferencia sustancial con el supuesto que ahora se analiza.

En efecto, en ellos se parte de cuotas que han sido indebidamente repercutidas y que han generado una situación de doble tributación por unas mismas operaciones ( STS de 18 de septiembre de 2013), o de la necesidad de que se "evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración..." (resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015). Como resume la citada sentencia de 18 de septiembre de 2013 al referirse al motivo de casación que finalmente estima, éste se sustentaba "en el enriquecimiento injusto que supone para la Administración el acta levantada sin acordar simultáneamente la devolución de la cantidad indebidamente repercutida". Y en la resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015 se parte de análoga situación, y literalmente se dice que la falta de devolución de las cuotas soportadas "... no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el destinatario adquirente del bien, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA".

En el caso de autos, sin embargo, la devolución de las cuotas de IVA soportadas produciría el efecto de que una operación gravada con este impuesto, la prestación de servicios profesionales por IMG, quedase sin tributar IVA, con la consiguiente pérdida para la Hacienda Pública. Y ello como consecuencia de la realización de un contrato simulado entre IMG y el Fútbol Club Barcelona. Adviértase que el destinatario final de los servicios, que debía asumir el IVA, habría quedado al margen de la cadena del impuesto. El IVA eventualmente ingresado por IMG sería después compensado por el Fútbol Club Barcelona con el consiguiente quebranto para el erario público.

Falta de este modo la justificación última que ampara, en los pronunciamientos invocados, el derecho a la devolución de las cuotas, cual es la existencia de un enriquecimiento injusto de la Administración y al que igualmente se refiere la entidad recurrente en su demanda.

TERCERO.- - En cuanto a la legalidad de la sanción, la cuestiona la entidad demandante por "ausencia de tipificación", y denuncia que se trataría de una derivación de responsabilidad pues el obligado tributario sería en realidad el jugador a quien la empresa IMG prestó los servicios que dieron lugar al IVA controvertido.

Pone de manifiesto que, en el derecho sancionador, y a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal, no está prevista la sanción de quien participa a título de cooperador o inductor, por lo que se excluiría la posibilidad de sancionar al Club recurrente aún en el caso de admitirse su participación.

Recordemos que la resolución sancionadora advierte dos conductas constitutivas de sendas infracciones que determinaron a su vez la imposición de dos sanciones.

Así, indica literalmente que "Tal y como ha quedado recogido en los apartados anteriores, el acto de liquidación de 13 de diciembre de 2012 puso de manifiesto que, con causa en la conducta regularizada y en relación a su tributación por el I.V.A. de aquellos períodos, la entidad: acreditó de forma impropia una cantidad a compensar en la cuota de declaraciones futuras propias en el mes de julio de 2008 y dejó de ingresar parte de la cuota debida por ese mismo importe en el mes de agosto de 2008".

Conductas que tipifica bajo los artículos 195.1 y 191.1 de la LGT, respectivamente, apreciando en esta última la concurrencia de la circunstancia del artículo 191.3 que determina su calificación como muy grave.

Pues bien, el artículo 195.1 califica como infracción tributaria "... determinar o acreditar impropia partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros". Mientras que el artículo 195.1 dispone que "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo".

Es evidente entonces que la conducta consistente en la determinación impropia de una cantidad a compensar la cometió el Fútbol Club Barcelona; y lo mismo cabe decir de haber dejado de ingresar la deuda tributaria correspondiente a la correcta liquidación del tributo, que es una conducta igualmente imputable a la misma entidad.

No puede considerarse que el Barcelona no fuera el sujeto infractor en relación con estas dos conductas, y ello con independencia de la responsabilidad en que hubieran podido incurrir otros sujetos derivada de la intervención en la simulación y en el incumplimiento de sus respectivas obligaciones fiscales. Ni hay entonces derivación de responsabilidad a un tercero, ni tampoco sanción al cooperador o inductor, sino que las sanciones impuestas lo han sido al sujeto que llevó a cabo las conductas típicas.

CUARTO.- - Sostiene, por otra parte, el Fútbol Club Barcelona que el acuerdo sancionador carece de motivación suficiente, lo que justifica en que la existencia de simulación no es por sí sola suficiente para la imposición de una sanción, con cita de una sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2012 que confirma la dictada por esta Audiencia Nacional que acoge este criterio.

Además, recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional en torno a la mayor exigencia de motivación que debe acompañar a todo acuerdo sancionador, y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que extiende la necesidad de que la Administración acredite no solo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en los mismos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino "también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción" ( STS de 3 de junio de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina 146/04, que remite a su vez a diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional).

Sin embargo, no puede decirse que el acuerdo sancionador esté carente de motivación.

En efecto, no solo desarrolla las razones por las que entiende que el contrato suscrito entre el FCB e IMG es simulado, al no existir la supuesta prestación de servicios que documenta entre ambas entidades; sino que también se refiere de manera detallada a la finalidad perseguida con dicha simulación.

Así, relata que "los negocios jurídicos controvertidos fueron simulados de manera relativa, pues buscando que el jugador, por un lado, viese minorada su tributación por el I.R.R.F.; y, por otro, para que no recibiera la repercusión de una cuota de IVA que nunca habría podido deducirse; se simuló la existencia de un contrato de prestación de servicios por el representante del jugador al Club, que no tenía substantividad real alguna".

En el extenso relato de fijación de hechos se detallan todos los que ha tenido en cuenta la Inspección para adoptar el acuerdo sancionador, dedicando el apartado II a la valoración de las pruebas incorporadas al expediente, con especial referencia a las que determinarían la culpabilidad de la entidad sancionada.

Se detiene en las apreciaciones del instructor que, de modo más directo, evidenciarían dicha culpabilidad, y así cuando describe que "El obligado tributario declaró en julio de 2008, como pendientes a compensar en periodos posteriores por importe de 48.000,00€, las cuotas correspondientes a servicios que le habían sido facturados por IMG, y dedujo dichas cuotas en agosto de 2008. Según se argumenta en el acta de referencia, y en su informe ampliatorio, los servicios en cuestión no tienen en realidad esa consideración sino que, por el contrario, se han de considerar como mayor importe de sueldos y salarios, y lo mismo ocurre con las correspondientes cuotas de IVA repercutidas al FUTBOL CLUB BARCELONA (en adelante FCB) por IMG, que tendrán la consideración de renta salarial del jugador Fulgencio, y han sido incorrectamente soportadas por lo que devienen no deducibles de acuerdo con lo establecido en el

art.92.Uno de la LIVA . Tal y como se indica en el acuerdo del Jefe-Adjunto de la Oficina Técnica de 13 de diciembre de 2012, el FCB ha deducido las cuotas de IVA correspondientes a las aparentes prestaciones de servicios realizadas por IMG, prestaciones que fueron "absolutamente simuladas" y han de calificarse como unas mayores retribuciones del jugador por lo que, con causa en las mismas, el FCB no pudo deducirse con arreglo a Derecho cuota de IVA soportado alguna".

Se plantea además el acuerdo sancionador si es admisible sancionar al FCB por una simulación en la que el aparente beneficiado sería otro sujeto, y aporta una explicación plausible al considerar que "el FC BARCELONA participó activamente en aquella "simulación", que sin su concurso no podría haberse llevado a cabo de ninguna de las maneras; y participó a ciencia y conciencia de lo que estaba haciendo; el FC BARCELONA era plenamente consciente de la antijuricidad de su conducta. ¿Cómo no iba a saber el FC BARCELONA que IMG no prestaba ningún tipo de servicio al Club? Y ¿cómo no iba a saber el FC BARCELONA que se estaba deduciendo unas cuotas de IVA dimanantes de unos servicios a todas luces inexistentes?".

Y añade que "Y simulación fruto de la cual se causó un claro perjuicio al Tesoro público, que la Inspección ha tenido que venir a descubrir y regularizar; porque unas cuotas de IVA que tendría que haber asumido el jugador Fulgencio como consumidor final, la terminó soportando el Tesoro, vía su indebida deducción por el FCB, que se prestó, y lo repetimos, a ciencia y conciencia, a participar en aquella "simulación". En casos como éstos, simulación y culpabilidad van de la mano, pero no por ningún tipo de automatismo, sino porque la primera (la simulación) suele buscar el quebrantamiento de la obligación de la norma tributaria de una manera que hace a aparecer a la segunda (la culpabilidad); y así lo ha dicho el T.S. en el Fundamento de Derecho quinto de su sentencia de 29 de marzo de 2010".

Entendemos que con ello se da cumplida respuesta a las exigencias de motivación; y en apoyo de la interpretación acogida por la Inspección merece citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2009, recurso de casación 2982/2004, que menciona la propia resolución sancionadora, y según la cual "La simulación denunciada por la Inspección constituye una actuación fraudulenta, lejana a criterios de discrepancias jurídicas o interpretaciones racionales de la norma, y cargada de intencionalidad infractora de las normas tributarias y de regir su cumplimiento, razón por la cual la sentencia recurrida mantiene correctamente la sanción administrativa. Aquí decae la presunción de buena fe del contribuyente, y no parece que deba ser exigible a la Administración una probatio diabólica de esa intencionalidad infractora, que en este caso se puede decir que salta a la vista".

En definitiva, la resolución pone de manifiesto la existencia de una conducta sin duda voluntaria dirigida a ocultar a la Administración la verdadera realidad de las operaciones con un buscado resultado que, a la postre, deviene en un quebranto para la Hacienda Pública. Y con ello razona de manera sobrada los motivos que han llevado a la imposición de la sanción, que resulta suficientemente motivada. Cuestión distinta es la discrepancia de la entidad con esas consideraciones.

QUINTO.-.- Por último, también critica el Club recurrente la calificación como una infracción muy grave pues, dice, el acuerdo sancionador se limita en este extremo "... a reproducir los preceptos aplicables, pero sin concretar su aplicación al caso concreto".

Tampoco coincidimos en esta apreciación.

Basta comprobar para ello el apartado que la resolución sancionadora de 21 de mayo de 2013 dedica esta cuestión, dentro de la valoración de la prueba, en el que hace suyo el razonamiento del Tribunal Supremo contenido en la mencionada sentencia de 29 de enero de 2009 cuando afirma que la simulación descubierta y acreditada por la Inspección, que ha permitido a la entidad deducirse unas cuotas de IVA giradas por IMG por unos servicios que dicha sociedad no le prestó, "... constituye una actuación fraudulenta, lejana a criterios de discrepancias jurídicas o interpretaciones racionales de la norma, y cargada de intencionalidad infractora de las normas tributarias y de rehuir su cumplimiento".

Entiende que ello hace decaer la presunción de buena fe del contribuyente, y que es precisamente esa conducta simulada la que pone de manifiesto la intencionalidad infractora, sin necesidad de otra prueba adicional, evidenciando una culpabilidad que la hace merecedora de sanción.

Y, además, supone la Administración tributaria que el FCB hizo uso de "medios fraudulentos", al resultar claro que "una simulación como la llevada a cabo con aquella operación por el FCB e IMG conlleva el empleo de "documentos falseados", que tal calificación merece el documento en el que, valga la redundancia, se documentó".

Participamos de dicha conclusión pues al reflejarse en un contrato unos servicios que no se prestaron en realidad al FCB nos encontramos con un documento falseado, que se ajusta al supuesto del artículo 184.3 de la LGT y constituye, por lo tanto, un medio fraudulento que autoriza la calificación de muy grave en los términos previstos en el artículo 191 de la misma LGT.

La motivación existe también en relación a este extremo, y resulta por lo demás suficiente, lo que justifica que se mantenga la agravación aplicada.

SEXTO.-.- Procediendo, en atención a lo hasta aquí razonado, la íntegra desestimación del recurso, las costas de esta instancia habrán de ser satisfechas por la parte actora en aplicación de lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

**FALLO**

Que desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Pablo Sorribes Calle actuando en nombre y representación del FÚTBOL CLUB BARCELONA contra la resolución dictada con fecha 20 de noviembre de 2014 por el Tribunal Económico Administrativo Central en procedimiento de liquidación y sancionador por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los períodos junio 2006, 2007 y 2008, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es ajustada a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte actora.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y contra la que no cabe recurso alguno, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 31/03/2016 doy fe.

**Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079230062016100092**