



Roj: **SAN 3758/2024 - ECLI:ES:AN:2024:3758**

Id Cendoj: **28079230052024100437**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **10/07/2024**

Nº de Recurso: **777/2022**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ALICIA SANCHEZ CORDERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN QUINTA

Núm. de Recurso: 0000777 /2022

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 08331/2022

Demandante: VALENCIA CLUB DE FUTBOL, S.A.U.

Procurador: SRA. VÁZQUEZ SENÍN, SILVIA

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSE LUIS GIL IBAÑEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO

D^a. MARGARITA PAZOS PITA

D^a. FATIMA BLANCA DE LA CRUZ MERA

D. EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

Madrid, a diez de julio de dos mil veinticuatro.

Esta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso administrativo número 777/2022 interpuesto por la entidad **VALENCIA CLUB DE FUTBOL, SAD**, representada por la procuradora de los tribunales D^a. Silvia Vázquez Senín, bajo la dirección letrada de D. Pablo Tejerizo González, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 2022, dictada en las reclamaciones económico-administrativa acumuladas formuladas contra el acuerdo de liquidación de 15 de noviembre de 2019, referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos mensuales 07/2014 a 06/2016, ambos incluidos, y contra el acuerdo de imposición de sanción de 17 de septiembre de 2020.

La cuantía del recurso está fijada en 1.704.182,39 euros.



Ha sido parte, además, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Es ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a. **Alicia Sánchez Cordero**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, se solicitó el expediente administrativo, y una vez recibido, se confirió traslado a la representación de la parte actora para que formalizara escrito de demanda, lo que hizo en escrito en el que formuló las alegaciones de hecho y de derecho que estimó oportunas, concluyendo con la súplica : *«dicte en su día sentencia por la que estimando el presente recurso:*

1. Se declare que la resolución de la reclamación económico-administrativa con número de referencia de registro 00/010870/2020 dictada por el TEAC en relación con las reclamaciones 00/07690/2019 y 00/05633/2020 es nula.

2. Se declare la improcedencia de la Liquidación IVA y de la Sanción IVA.

3. Se declare la procedencia de la devolución a mi mandante del importe de 1.704.182,39 euros más los intereses de demora que correspondan de acuerdo con lo establecido en el artículo 32 de la LGT. Todo ello, con expresa condena en costas a la Administración demandada.»

SEGUNDO.- Se dio traslado de la demanda a la Abogada del Estado para su contestación, lo hizo, alegando en derecho lo que estimó conveniente, solicitando: *« dicte sentencia por la que desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho con imposición de costas a la actora.»*

TERCERO.- Habiendo solicitado el recibimiento a prueba, se admitió la documental aportada, y se inadmitió la testifical propuesta tras lo que se dio traslado para conclusiones escritas a las partes, que formularon por su orden ratificándose en sus respectivas pretensiones, quedando conclusas las actuaciones.

Por escrito de alegaciones de 8 de marzo de 2023, se aportó la sentencia número 234/2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en fecha 23 de febrero de 2023, y posteriormente por escrito de 23 de enero de 2024 se instó impulso procesal. Se señaló para votación y fallo el 2 de abril de 2024.

Por nuevo escrito de 11 de marzo se solicitó la suspensión conforme al artículo 56.5 de la LJCA por haber sido admitido el recurso de casación con número de procedimiento 4439/2022, mediante auto del Tribunal Supremo de fecha 5 de julio de 2023, referido a la misma cuestión y recurrente, presentando una identidad jurídica sustancial. Se dio traslado al Abogado del Estado que no se opuso a la suspensión, acordándose por auto de 19 de marzo de 2024, suspender el señalamiento del presente recurso hasta que se dicte resolución firme en el recurso de casación.

Recibido el testimonio de la sentencia, se hizo un nuevo señalamiento para votación y fallo del recurso para el 9 de julio de 2024, dando traslado para alegaciones de las partes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso-administrativo.

Se impugna mediante el presente recurso contencioso administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de abril de 2022, que desestima las dos reclamaciones económico-administrativas acumuladas formuladas contra:

- el acuerdo de liquidación de 15 de noviembre de 2019 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al periodo 07/2014 a 06/2016, del que resultaba una deuda a ingresar de 1.708.451,09 euros, comprensiva de 1.448.715,21 euros de cuota y 259.735,88 euros de intereses de demora.

- acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado el 17 de septiembre de 2020 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, resultando un importe a ingresar de 348.696,27 euros, por las infracciones tipificadas en el artículo 191 y 195 de la Ley 58/2003, General Tributaria, calificándolas como leves.



El TEAC se pronuncia sobre el pago realizado por el club al agente del jugador, que considera realizado por cuenta de éste constituyendo retribución del jugador y, por tanto, la cuota repercutida no constituida cuota soportada deducible por el club, y confirma el acuerdo de liquidación. Igualmente confirma el criterio del acuerdo de liquidación respecto a las cesiones temporales gratuitas de derechos federativos sobre jugadores profesionales, que suponen prestaciones de servicios sujetas a IVA. En cuanto al acuerdo de imposición de sanciones, analiza los elementos objetivo y subjetivo y confirma el acuerdo al resultar plenamente satisfecha la obligación que en este ámbito se impone a la Inspección de motivar y exteriorizar las causas que determinan la apreciación de un comportamiento culpable.

SE GUNDO.- Cuestiones planteadas respecto al acuerdo de liquidación.

Ta l y como expone la demanda, dos son las cuestiones que se plantean:

1. Deducción de las cuotas soportadas que son repercutidas por los agentes de los jugadores al club.
2. El carácter oneroso o gratuito de la cesión de los derechos federativos sobre jugadores profesionales y la consiguiente sujeción o no de la operación de cesión.

Am bas han sido resueltas por el Tribunal Supremo en la sentencia de la Sección Segunda, número 916/2024, de 27 de mayo de 2024,- casación 4439/2022- habiendo suspendido este procedimiento hasta que se pronunciara el alto tribunal, por lo que no procede sino reproducir lo resuelto en dicha sentencia respecto a ambas cuestiones.

1. Deducibilidad de las cuotas por pagos a agentes de jugadores a efectos del IVA.

Ex amina en primer lugar el Tribunal Supremo el marco normativo que acota. conforme al auto de admisión, en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, y se remite a las sentencias núm. 234/2023, de 23 de febrero de 2023 (casación 5730/2021), núm. 238/2023, de 23 de febrero de 2023 (casación 5915/2021) y núm. 852/2023, de 22 de junio de 2023 (casación 4702/2021).

De dicha jurisprudencia extrae que si las instituciones -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y si, en el caso, las potestades previstas en el artículo 13 de la Ley General Tributaria no eran suficientes para la regularización llevada a efecto, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido siguiente (que, lógicamente, está apegado a la situación fáctica contemplada en autos): En un caso como el que nos ocupa, no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas, por considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a esa sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador, y, finalmente, recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas. [...]

La doctrina jurisprudencial expuesta en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (recurso de casación 1429/2018) y 22 de julio de 2020 (recurso de casación 1432/2018), contrariamente a lo expresado en la sentencia recurrida de esta Sección, son de aplicación al caso concreto, razonando:

«Pues bien, a diferencia de lo razonado en la sentencia recurrida, consideramos que en el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica. La calificación de los hechos imposables, ya se ha dicho, es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de futbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios, sobre el que se ha repercutido el IVA que es objeto de liquidación en la regularización objeto de este litigio.

Es te negocio jurídico es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación, y, aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, ésta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se atribuye la causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre jugador y agente.»

Aunque añade que no corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial, incardinable en el art. 16 LGT, y para cuya apreciación en el propio acto de liquidación está habilitado (art. 16.2 LGT), o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación



de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT, y que « *Lo relevante para nuestro enjuiciamiento es que, en este caso, el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se limita la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias*».

La estimación del recurso de casación en esta cuestión reitera la jurisprudencia citada y lleva a estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo anulando el acuerdo de liquidación en el extremo referido a la potestad de calificación prevista en el artículo 13 LGT por las cantidades satisfechas por el Club a los agentes o representantes de jugadores de fútbol.

Es te mismo pronunciamiento, por su identidad, debe llevar a la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo en el citado extremo.

2. Cesiones temporales gratuitas de derechos federativos sobre jugadores profesionales.

So bre esta cuestión la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2024, -casación 4439/2022- comparte el criterio de la sentencia de instancia en este punto.

Di jimos en la sentencia de 23 de marzo de 2022, recurso núm. 820/2020, confirmada por el Tribunal Supremo en esta cuestión, que se trata de la interpretación de la expresión «a título oneroso» que figura en el artículo 4 de la Ley 37/1992, que dispone:

«U no. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.».

La habitualidad de las transferencias de jugadores entre clubes y la importancia de su regulación se muestra en que la FIFA ha aprobado el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores (RETJ), que va actualizando y comentando mediante publicaciones en su página web (FIFA.com) para « *ayudar a federaciones miembro, clubes, jugadores, ligas y expertos del derecho deportivo a aplicar las normas de forma homogénea en la comunidad futbolística mundial*». Además de establecer como principio general la liberación obligatoria por parte de los clubes de sus futbolistas, que incluye todos los partidos de selección recogidos en el calendario oficial y algunas competiciones internacionales y que, con carácter general es gratuita, no existiendo, por lo tanto, derecho a compensaciones económicas por la liberación de sus jugadores, se regula también el llamado «préstamo de profesionales» o cesión de un jugador a otro equipo en calidad de préstamo sobre la base de un acuerdo por escrito entre el jugador y los clubes en cuestión, sujeto a las mismas disposiciones que se aplican a la transferencia de jugadores, incluidas las estipulaciones sobre la indemnización por formación y el mecanismo de solidaridad (artículo 10).

De sde la perspectiva laboral, el artículo 11 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, recoge la figura de la cesión temporal entre dos clubes de los servicios de un deportista profesional durante la vigencia de su contrato laboral, con el consentimiento expreso de éste. En el acuerdo de cesión entre clubes se indicará expresamente la duración de esta, que no podrá exceder del tiempo que reste de vigencia del contrato del deportista profesional con el club o entidad de procedencia.

Ta mbién el Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol, en su artículo 145 y siguientes, se recogen las cesiones temporales y las transferencias definitivas de futbolistas. La cesión temporal estará sujeta a las mismas disposiciones aplicables a la transferencia de futbolistas, incluidas las estipulaciones sobre indemnización por preparación o formación, u otras análogas.

La cuestión que se debate es si la cesión temporal gratuita, en que no se ha convenido un precio en dinero, supone una prestación de servicios onerosa en los términos del artículo 4 de la LIVA.

Para analizar el concepto de «prestación de servicios a título oneroso» a efectos del IVA, hay que hacer referencia a los últimos pronunciamientos de la jurisprudencia comunitaria al respecto: sentencia de 24 de febrero de 2022, asunto C- 605/20, *Suzlon Wind Energy Portugal-Energia Eólica Unipessoal, Lda*; de 25 de noviembre de 2021, asunto C-334/20, *AmperMetalKft*; 20 de enero de 2021 -asunto C-288/19; de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, *MitteldeutscheHartstein- Industrie AG*. Se extrae de las mismas la siguiente doctrina:

- *Para calificar una operación como operación a título oneroso en materia de IVA solo se supedita a la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente*



recibida por el sujeto pasivo que constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (sentencia de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska Natsionalna televizija*, C-21/20 , EU:C:2021:743 , apartado 31 y jurisprudencia citada). sentencias de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rec. p . I-743, apartado 22, y de 9 de junio de 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10 , Rec. p. I-5059, apartado 25).

- Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 3 de julio de 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18 , EU:C:2019:558 , apartado 69 y jurisprudencia citada), y sentencias de 3 de septiembre de 2009, *RCI Europe*, C-37/08, Rec. p . I-7533, apartado 24, y de 3 de mayo de 2012, *Lebara*, C-520/10 , apartado 27).

- constituyen las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas (sentencia de 21 de enero de 2021, *UCMR-ADA*, C- 501/19 , EU:C:2021:50 , apartado 31 y jurisprudencia citada).

- Tal relación directa puede concretarse, en las relaciones entre un empleador y su empleado, en una parte de la retribución en metálico a la que este último debe renunciar en contrapartida a una prestación concedida por el primero (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95 , apartados 14 y 15, y de 29 de julio de 2010, *Astra Zeneca UK*, C-40/09 , apartado 29).

- Existe un vínculo directo cuando dos prestaciones se condicionan mutuamente, esto es, cuando una de ellas únicamente se realiza a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca (sentencia de 11 de marzo de 2020, *San Domenico Vetraria*, C-94/19 , EU:C:2020:193 , apartado 26 y jurisprudencia citada) - .

- En cambio, la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso, ya que tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios claramente establecidos (sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19 , EU:C:2021:277 , apartado 43 y jurisprudencia citada).

- para determinar el carácter oneroso de una prestación de servicios, es irrelevante que tal retribución no se lleve a cabo formalmente mediante un pago de servicios o de gastos específicos (sentencia de 22 de octubre de 2015, *Hedqvist*, C- 264/14 , EU:C:2015:718 , apartado 29 y jurisprudencia citada).

- la contraprestación por una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible, siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero. (sentencia de 3 de julio de 2001, *Bertelsmann*, C-380/99 , Rec. p.I-5163, apartado 17 y jurisprudencia que allí se cita).

- Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos (sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12 , EU:C:2013:599 , apartado 38 y jurisprudencia citada).

- los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12 , EU:C:2013:599 , apartado 39 y jurisprudencia citada). las sentencias de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Rec. p .I-3801, apartados 23 a 25, y de 19 de diciembre de 2012, *Orfey*, C-549/11 , apartado 35).

La expresión a «título oneroso» supone que existe una contraprestación entre las partes, a diferencia del negocio o contrato gratuito en que tal contraprestación no existe. Las notas que describe la jurisprudencia comunitaria es que el valor de la contraprestación pueda expresarse en dinero, no que necesariamente tiene que ser un precio en dinero.

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2021 (recurso 8146/2019) en relación con los criterios exigidos por la jurisprudencia del TJUE para la calificación de una operación a título oneroso, viene a resumir: « A nuestro juicio, de esta jurisprudencia se deduce que lo que resulta imprescindible es la constatación de las contraprestaciones recíprocas, toda vez que el carácter incierto de su existencia, en particular, de una retribución u onerosidad, rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba (sentencias del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016, *Odvolací finanèní øeditelství*, C43 2/15 , apartado 29; y de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C 16/00 , EU:C:2001:495 , apartado 43).»



En el caso de los préstamos de jugadores a otro club con carácter temporal, en los que no se fija precio por la cesión, se da, no obstante, el requisito de existencia de una prestación de servicios con contraprestación -no por mera liberalidad- realizada por el club de fútbol en el marco de su actividad empresarial con carácter habitual, cesión que no precisa de una equivalencia económica cierta con el mayor valor del jugador tras la formación y experiencia recibida. El rédito de la cesión no tiene que ser perceptible en términos puramente económicos, como lo demuestra que en los contratos de cesión se estipula el interés del Valencia en la cesión con el objeto de que « el jugador mantenga su nivel de preparación tanto técnica como física», así como el que durante el plazo de cesión se suspende el contrato laboral con el jugador al subrogarse el club cesionario en los derechos y obligaciones del cedente, como dispone el Real Decreto 1006/1985; ello al margen de las cláusulas contractuales sobre condiciones económicas y obligaciones en las que se fijan supuestos de abono concreto de cantidades si se dan las condiciones estipuladas.

A tal efecto, sobre contraprestación por formación, hacemos referencia a algunas reflexiones de la STJUE, de 16 de marzo de 2010, asunto C-325/08, *Olympique Lyonnais SASP*:

«41 Como el Tribunal de Justicia ya ha afirmado, hay que reconocer al respecto que la perspectiva de percibir compensaciones por formación es efectivamente idónea para alentar a los clubes de fútbol a buscar jugadores con talento y llevar a cabo la formación de los jóvenes jugadores (véase la sentencia *Bosman*, antes citada, apartado 108).

42 En efecto, los beneficios derivados de las inversiones realizadas por los clubes formadores con ese fin se caracterizan por su naturaleza aleatoria, dado que esos clubes soportan los gastos correspondientes al conjunto de los jóvenes jugadores a los que contratan y forman, en su caso durante varios años, en tanto que sólo una parte de esos jugadores desarrolla al término de su formación una carrera profesional, bien en el club formador, bien en otro club (véase en ese sentido la sentencia *Bosman*, antes citada, apartado 109).

43 Por otra parte, los gastos causados por la formación de jóvenes jugadores sólo se compensan parcialmente, como regla general, por los beneficios que el club formador puede obtener de esos jugadores durante el período de formación.

44 En esas circunstancias, los clubes formadores podrían desalentarse de invertir en la formación de los jóvenes jugadores si no pudieran recuperar las cantidades gastadas a tal efecto en el caso de que un jugador celebrara al término de su formación un contrato como jugador profesional con otro club. Ése es en especial el supuesto de los pequeños clubes formadores cuyas inversiones realizadas en el ámbito local en la contratación y formación de los jóvenes jugadores revisten una importancia considerable para la realización de la función social y educativa del deporte.»

Añade el Tribunal Supremo que tanto el artículo 11, Cuatro, del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, como el art. 16 del Convenio AFE, tienen como finalidad regular el derecho del jugador a una participación, que se cuantifica en el «15 por 100 bruto de la cantidad estipulada» -Real Decreto 1006/1985-, o, en el «quince por cien (15%) del precio pactado» -Convenio AFE, lo que comporta que, en caso de que se haya fijado un precio en la cesión de derechos federativos del jugador, el deportista tendrá derecho a una participación en ese precio, lo que no implica que no pueda haber otras cesiones en las que no se estipule un precio, sino una «contraprestación» no dineraria, cesiones temporales no dinerarias que son también negocios onerosos sometidos al impuesto.

Tampoco, explica el Tribunal Supremo, las sentencias del TJUE que cita la recurrente -también en este recurso contencioso-administrativo- [en esencia, las SSTJUE de 16 de octubre de 1997 (*Julius Fillibeck GmbH & Co.KG*, asunto C- 258/9) y 10 de noviembre de 2016 (caso *Bastová*, asunto C-432-/15) ("Sentencia *Bastová*)], pueden conducirnos a respaldar su pretensión, pues las diferencias que presentan con el caso que ahora se enjuicia resultan relevantes, bastando con destacar que en el caso *Bastová* el organizador de la carrera hípica no asume la prestación de ningún servicio, mientras que en la cesión temporal de derechos federativos del jugador el cesionario, como ya se ha expuesto, sí presta servicios y asume costes salariales.

Criterio que también lleva a rechazar la aplicación de las demás sentencias del TJUE que se citan en esta demanda, que apoyan la exigencia en la prestación de servicios a título oneroso de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. Así, la de 8 de marzo de 1988 (*Apple and Pear Development Council*, asunto C-102/86), se refiere a una exacción legal anual obligatoria que los productores de peras y manzanas deben abonar a un organismo público para financiar el ejercicio de sus funciones en que no existe relación ninguna con los beneficios que los productores individuales obtienen, y, por tanto, no hay una contraprestación por una prestación de servicios. En la sentencia de 12 de mayo de 2016 (*Gemeente Borsele*, asunto C-520/14) el TJUE afirmó que la entrega por parte de cerca de un tercio de los padres de alumnos usuarios del transporte de una aportación al transporte escolar permite considerar que el Ayuntamiento de Borsele actuó, en una prestación de servicios a título oneroso, si bien, parte de los gastos se financian con

fondos públicos por lo que la corporación territorial no realiza actividades económicas, y no tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto. En el asunto de la sentencia de 29 de julio de 2010 (*Astra Zeneca UK Ltd*, asunto C-40/09), entre otras, el TJUE vino a resolver que la entrega de vales de compra a sus empleados por parte de una sociedad, que ha adquirido dichos vales a un precio que incluye el impuesto sobre el valor añadido, a cambio de que los empleados renuncien a una parte de su retribución en metálico constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición. Ninguna de dichas sentencias sirve para discutir el carácter oneroso de las cesiones temporales no dinerarias de jugadores en las que no se conviene un precio en dinero que deba satisfacer la cesionaria a la cedente.

En base a dichas consideraciones se estima que no procede el planteamiento de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia interesada en la demanda ya que la calificación a título oneroso de la cesión temporal de jugadores no plantea a este órgano jurisdiccional la necesidad de su decisión prejudicial para poder dictar sentencia, examinada la jurisprudencia citada.

En cuanto a la neutralidad del IVA, se alega en la demanda que, al exigir las cuotas de IVA no repercutidas a los clubes cesionarios, la Administración debería permitir que, al mismo tiempo, se dedujera el IVA que debiera haber soportado por la prestación de servicios realizada por los clubes cesionarios consistente en la formación del jugador.

Se gún reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a la devolución, al igual que el derecho a deducción, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA-Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 77]. Además, según dicha jurisprudencia comunitaria, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado o la devolución del IVA abonado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. (sentencia de 21 de octubre de 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, ECLI: EU:C:2021:867, apartado 37, y las que cita), lo que implica que, si faltan tales requisitos materiales, quepa denegar la devolución.

En este caso si, como se ha razonado, el Valencia Club de Fútbol ha realizado una prestación de servicios por la que ni ha ingresado la correspondiente cuota de IVA, ni la ha repercutido al club cesionario, y tampoco se le ha repercutido IVA alguno por éste por la formación del jugador, la hipótesis planteada de la deducción del IVA no ingresado es puramente teórica.

De be, desestimarse el recurso contencioso-administrativo en esta cuestión al ser la doctrina jurisprudencial fijada por el Tribunal Supremo que *«las cesiones de derechos federativos de jugadores de fútbol con carácter temporal en las que no se conviene un precio en dinero que deba satisfacer la cesionaria a la cedente, se da el carácter de onerosidad exigido para que las mismas sean operaciones sujetas a IVA de acuerdo con el artículo 4. Uno LIVA»*.

CU ARTO.- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador.

Se sanciona por la conducta de haber dejado de ingresar como consecuencia de la deducción indebida de cuotas *«[...] que el VALENCIA CLUB DE FÚTBOL SAD no fue un destinatario real de la facturación recibida de los agentes de jugadores, sino que fue un destinatario de conveniencia. El verdadero destinatario de los servicios, el futbolista profesional, no podría deducir las cuotas, y en cambio el VALENCIA CLUB DE FÚTBOL si las dedujo, y lo hizo contra derecho»*, confirmando el TEAC el criterio de la Inspección, y apreciando que el obligado tributario omitió la diligencia debida en su actuación. Se tipifico la conducta como infracción regulada en el artículo 191, como leve, por dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

En relación a relación a las cuotas deducidas periodos junio de 2015, se minoró el importe de cuotas soportadas deducibles, conducta que la Inspección considera tipificada en el artículo 195.1 LGT, que califica como grave.

En ambos casos, en el acuerdo sancionador se considera plenamente probado el carácter culpable de la conducta del obligado tributario relativa a este aspecto de la regularización dictada, que soportó y dedujo cuotas del impuesto en facturación recibida procedente de personas titulares de la licencia FIFA para actuar como "agentes de jugadores", cuotas que la Inspección *«no considera deducibles por no ser el club el destinatario real de los servicios prestados, considerándose acreditado que el destinatario, real y necesario, de los servicios prestados por los intermediarios es el jugador y no el club.»*



Co mo razona la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2024, la necesaria consecuencia de la estimación del recurso en relación con el ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT, y consecuente anulación del acuerdo de liquidación en cuanto a las cantidades satisfechas por el Club a los agentes o representantes de jugadores de fútbol, puesto que la conducta sancionada deriva, también en este caso, del particular de la liquidación correspondiente a las cantidades pagadas por el Club a los agentes o representantes de los jugadores de fútbol, siendo ésta la única conducta sancionable que se recoge en el acuerdo sancionador, es que la anulación de la liquidación en este extremo comporta la anulación de las sanciones impuestas.

QU INTO.- Conclusión y costas.

Por todo lo razonado, procede la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo respecto al acuerdo de liquidación, en el extremo referido a la potestad de calificación prevista en el artículo 13 LGT por las cantidades satisfechas por el Club a los agentes o representantes de jugadores de fútbol, y en cuanto al acuerdo sancionador, que se anulan, confirmando el acuerdo de liquidación en cuanto a la sujeción al IVA de las cesiones temporales de derechos federativos de jugadores de futbol, y con la consecuencia inherente a dicha declaración de devolución parcial de las cantidades correspondientes, con sus intereses.

La estimación parcial conlleva la no imposición de las costas, de conformidad con el artículo 139.1 de la LJCA.

FALLAMOS

1.- **ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del **VALENCIA CLUB DE FUTBOL, SAD**, contra la resolución de Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de abril de 2022, en lo que respecta a la confirmación del acuerdo de liquidación de 15 de noviembre de 2019, referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos mensuales 07/2014 a 06/2016, ambos incluidos, sobre las retribuciones satisfechas a los agentes de jugadores, resoluciones que se anulan en este extremo por no ser conformes a Derecho.

2.- **ESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución de Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de abril de 2022, en relación al acuerdo de imposición de sanción de 17 de septiembre de 2020, resoluciones que se anulan por su disconformidad a Derecho.

3.- **DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo respecto a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de abril de 2022, y el acuerdo de liquidación referido a las cesiones temporales gratuitas de derechos federativos sobre jugadores profesionales, resoluciones que se confirman en este extremo.

4.- Todo ello con las consecuencias inherentes en cuanto a la devolución de cantidades e intereses de demora.

5.- No se hace imposición de las costas procesales.

As í, se acuerda, pronuncia y firma.

Recursos: La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su **notificación**; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo, en la cuenta del B. Santander 2605000000, más el número de procedimiento y año.