

Id Cendoj: 28079130022010100670
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 3953/2007
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Tipo de Resolución: Sentencia

Voces:

- x PAÍS VASCO x
- x IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS x
- x IMPUTACIÓN DE RENTAS POR CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN x

Resumen:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, obligación real de contribuir, ejercicio 1996.
Cesión de derechos de imagen.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Julio de dos mil diez.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 3953/07, interpuesto por la procuradora doña Marina Quintero Sánchez, en nombre del VALENCIA CLUB DE FÚTBOL, S.A.D., contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2007 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 162/04, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, obligación real de contribuir, del ejercicio 1996. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el VALENCIA CLUB DE FÚTBOL, S.A.D. («Valencia CF», en adelante), contra la resolución dictada el 5 de diciembre de 2003, por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Esta decisión administrativa confirmó la liquidación aprobada el 14 de octubre de 2002 por la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y girada al Valencia CF como responsable solidario del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1996, correspondiente a un sujeto pasivo no residente, por obligación real de contribuir, con un importe de 282.117,28 euros.

La *ratio decidendi* de la sentencia impugnada se encuentra en sus fundamentos jurídicos segundo a quinto. En el segundo la Sala *a quo* rechaza la vulneración del derecho constitucional de igualdad y de la unicidad de mercado que la demandante imputó al hecho de que las actuaciones inspectoras recayeran sobre todos los clubes de fútbol de primera división, excepto aquellos con domicilio social en el País Vasco, argumentando al respecto que:

«Hemos de comenzar señalando que conforme al *art. 41 de la Ley Orgánica 3/1979*, del Estatuto de Autonomía del País Vasco, la exacción, gestión recaudación y liquidación de todos los Impuestos es una competencia de las respectivas Diputaciones Forales de cada Territorio Histórico y así lo recoge también el *art. 2.2 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la ley 12/1981 de 13 de mayo*, que añade en su *art. 22* que las competencias gestoras e inspectoras corresponden a la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Sin perjuicio de la exclusividad de las instituciones del País Vasco para la gestión y liquidación de toda clase de impuestos, también el Concierto Económico anteriormente citado hace referencia a los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, lo cual es una consecuencia directa del contenido del *art. 156.1 de la CE*, si bien con el límite de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas que se recoge en el *art. 157.2*, según el cual " Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar mediadas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculos para la libre circulación de mercancías o servicios".

Dicha autonomía financiera ha sido reconocida por el Tribunal Supremo, que en su sentencia de 19 de julio de 1991 indica que la potestad tributaria de las Diputaciones Forales implica la posibilidad de diferenciación respecto a la normativa de territorio común.

Así se ha pronunciado también esta Sala, que en una serie de recursos interpuestos por supuesta vulneración del derecho fundamental de igualdad, ya declaraba en sentencia de 18 de enero de 2007 (recurso 5/2006):

"Finalmente, por lo que se refiere al diferente trato de las rentas percibidas por los trabajadores residentes en el País Vasco, el Concierto Económico con dicha Comunidad, aprobado por *Ley 12/1981, de 13 de mayo*, permite la regulación autónoma de los tributos cedidos, exigiendo tan sólo mantener una presión fiscal global equivalente a la que exista en territorio común. Por tanto, cada concepto impositivo puede tener una distinta regulación en los dos territorios, foral y común, y precisamente este régimen diferenciado derivado del Concierto impide apreciar la identidad de situaciones exigible para la aplicación del *artículo 14 CE*".

[...]

El criterio expuesto es de aplicación al presente supuesto, en que nos encontramos con Administraciones Tributarias de distintas Comunidades Autónomas o de entidades de diferente configuración administrativa que, en virtud de su autonomía tributaria, han adoptado determinadas resoluciones administrativas que ponen de manifiesto una divergencia en el tratamiento de un mismo concepto impositivo entre la normativa de derecho común y foral, pero que como tales decisiones administrativas no vinculan a esta Sala, sin perjuicio de que en su momento el Tribunal Supremo pudiera pronunciarse al respecto.

En definitiva, entiende la Sala que no existe una vulneración del principio de igualdad en el sentido propugnado por el Tribunal Constitucional».

Los fundamentos jurídicos tercero a quinto de la sentencia impugnada se ocupan del fondo del asunto: la procedencia de calificar como rendimientos del trabajo personal las cantidades abonadas por el «Valencia CF» a la sociedad holandesa *Internacional Football Management BV* por la cesión de los derechos de imagen de don Carlos María, así como la procedencia de practicar retención en los pagos efectuados por tal concepto.

Reiterando su propia doctrina, transcribe en el fundamento jurídico tercero la sentencia de 8 de febrero de 2007 (recurso 183/04), para concluir que fue correcta la calificación de las cantidades satisfechas a la sociedad holandesa por la cesión de los derechos de imagen del jugador como rendimientos del trabajo del deportista:

«[...] Con tales antecedentes, el análisis de la cuestión exige determinar si esos rendimientos obtenidos por una sociedad no residente en España, procedentes del abono efectuado por una entidad, la aquí recurrente, residente en territorio español, por razón de la cesión del uso de los derechos de imagen de un deportista, tienen encaje en el concepto de cánones, no a efectos ontológicos o de naturaleza, sino a los efectos de las consecuencias fiscales de su percepción, de conformidad con la interpretación que quepa llevar a cabo acerca de lo dispuesto en el *artículo 12.3 del mencionado Convenio Hispano-(...)* para evitar la doble imposición.

[...] la cesión del derecho de imagen tiene, lógicamente, una finalidad de explotación comercial, la cual puede realizarse de diversas formas, todas las cuales pasan por la incorporación de la imagen a algún soporte material, radiofónico o audiovisual y su reproducción para su divulgación, pues lo que se cede es precisamente ese derecho de explotación de la imagen por métodos, mecanismos e instrumentos generadores de derechos de autor, razón por la que la tesis mantenida por la Administración no supone una interpretación analógica de la norma, forzando la aplicación de ésta (*art. 12 del Convenio Hispano- (...)*) a un

supuesto de hecho no previsto en ella, como parece traslucirse de las afirmaciones de la recurrente, sino que hace una interpretación del propio alcance de la norma y de su inclusión en su ámbito de un fenómeno habitual hoy día pero no en el momento en que fue suscrito el Convenio, que, sin embargo, resulta plenamente subsumible en dicha norma por ser no un hecho esencialmente distinto de alguno de los descritos en ella sino una manifestación moderna de la cesión del uso de derechos de autor.

En otras palabras, no estamos ante una interpretación extensiva o analógica del concepto de cánones, para aplicarlo a casos o situaciones que no guardan relación con tales cánones, sino ante una interpretación integradora, lógica y sistemática de esta idea, que incorpora manifestaciones nuevas de la utilización de la propia imagen como fuente económica de ingresos, lo que determina la necesidad de integrar las normas contenidas en el artículo Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y [...]. Debe entenderse que, además, la propia naturaleza del Convenio como instrumento de concertación entre naciones para evitar la doble imposición excluye que pueda hablarse de prohibición de la analogía cuando de lo que se trata, no es extender supuestos previstos en el Convenio a otros casos no susceptibles de gravamen, sino de la determinación de cuál de los Estados con puntos de conexión (la residencia o el territorio de obtención) puede someter a gravamen fiscal determinados rendimientos.

Frente a la postura de la Inspección, la demanda se limita a señalar que "las rentas deben tributar en el país de origen de la empresa cedente, de conformidad con el Convenio de doble imposición suscrito entre España y el país de origen de la empresa no residente", expresión que deja indeterminada, no sólo la nacionalidad de la citada empresa y, por tanto, el específico convenio aplicable, sino la más sustancial cuestión de qué precepto del Convenio aplicable califica los rendimientos obtenidos por (...), de forma distinta a cómo lo ha hecho la Inspección, esto es, qué carácter o naturaleza distinto del de cánones tendrían los rendimientos controvertidos que excluyera su tributación en España y propiciara su exigencia en (...), máxime cuando el *artículo 17 del Convenio Hispano* (...), referido a "ARTISTAS Y DEPORTISTAS", dispone que "no obstante las disposiciones de los *artículos 14 y 15* (referidos respectivamente a "PROFESIONES INDEPENDIENTES" y a "TRABAJO DEPENDIENTE"), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado", precepto que parece decantar definitivamente el gravamen de los rendimientos obtenidos, en última instancia, en España, sin que en la demanda se identifique cualquier *precepto que, dentro del Convenio Hispano-Luxemburgués, localice la exigibilidad de los rendimientos, por uno u otro concepto, en el país de residencia de la entidad perceptora de los ingresos.*

[...]

El Tribunal Supremo [...] concluye que dichas rentas, "los derivados de la cesión de derechos de imagen, son rendimientos de capital mobiliario.

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

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

Así las cosas, recobra importancia lo establecido en el citado *art. 8.2, del Real Decreto 1006/1985*, que considera legalmente como salario "todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales", en relación con el *art. 32 del Convenio Colectivo de 1992*, que incluye en el concepto salarial "la cantidad que el Club o Sociedad Anónima Deportiva satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos", al no acreditarse la realidad de la cesión a tercero de la cesión temporal o indefinida de la explotación del derecho de imagen. Esta cuestión también se ha de conectar con la doctrina del levantamiento del velo (en el sentido declarado por la jurisprudencia; entre otras, Sentencia de fecha 28 de mayo de 1984, del Tribunal Supremo), al apreciarse que tras las sociedades interpuestas figura el propio jugador, bien sea como único socio, accionista o partícipe.

En consecuencia, al tener la consideración de salario, la naturaleza tributaria es la de "rendimientos del trabajo personal", cuya pago está sujeto a retención, como declara la resolución impugnada.

Pues bien, partiendo de la naturaleza de dichos rendimientos y su pago por parte de la entidad recurrente, así como la normativa del Convenio de Doble Imposición aplicable, que define tales percepciones como cánones, se ha de confirmar la regularización propuesta, lo que determina, también en este punto, la desestimación del recurso».

Argumenta en el fundamento jurídico cuarto que las mismas consideraciones pueden predicarse en el caso enjuiciado, al ser iguales los términos utilizados en los *artículos 7 y 12 del Convenio* para evitar la doble imposición entre España y Brasil, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 y ratificado por nuestro país el 14 de septiembre del siguiente año (BOE de 31 de diciembre de 1975).

Sostiene en el fundamento jurídico quinto que el «Valencia CF» estaba obligado a retener:

«[...] el *artículo 11 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, establecía que "1. Son sujetos pasivos del Impuesto:...b) Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior - residentes en España- que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español [...]

En el *artículo 19.3 de la referida Ley* añadía que "en todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes sin establecimiento permanente o el pagador de los rendimientos, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que hayan satisfecho".

Por tanto si el no residente, obligado tributario principal como perceptor de los rendimientos, no presentó la declaración ni efectuó el pago del tributo, la obligación tributaria puede ser exigida al responsable solidario como pagador de dichos rendimientos, incoándosele, a este propósito, la correspondiente acta [...]

Por otro lado, la falta de constancia de la notificación de la liquidación al sujeto pasivo no afecta a la validez de la liquidación girada y notificada a la entidad recurrente, como pagadora del no residente, y por tanto como responsable solidaria [...].

En definitiva, la entidad recurrente está obligada a retener por mandato de la norma fiscal aplicable».

SEGUNDO .- El «Valencia CF» preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 26 de julio de 2007, en el que invocó dos motivos de casación al amparo de la *letra d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio)*.

1) En el primero mantiene que la sentencia impugnada infringe el derecho de igualdad ante la *ley del artículo 14 de la Constitución* y su consecuente "unidad de mercado", como manifestación de la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado español, reconocida implícitamente por el *artículo 139* de la Constitución (sentencias del Tribunal Constitucional 96/1984, 37/1981, 1/1982 y 64/1990, entre otras).

Parte del hecho de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria llevó a cabo, mediante una "operación a gran escala", actuaciones de comprobación respecto de todos los clubes de la primera división del campeonato nacional de la Liga de Fútbol, a excepción de los domiciliados en el País Vasco y Navarra, al objeto de regularizar su situación tributaria. Indica que dicha Agencia centró su actuación en los pagos realizados por la cesión a determinadas sociedades de los derechos de imagen de los jugadores, que calificó como rendimientos del trabajo de estos últimos, obligando a los clubes a ingresar la retención a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas del respectivo deportista.

Aduce que las mismas actuaciones inspectoras no se realizaron respecto de los clubes domiciliados en los territorios forales y añade, además, que pese a aplicarse igual regulación disfrutaron de un régimen tributario distinto, ya que la administración tributaria foral entendía que tales rendimientos constituían renta de las compañías explotadoras, sometida al impuesto sobre sociedades, por lo que no quedaba sujeta a retenciones a cuenta del impuesto de los deportistas, favoreciendo así a los clubes allí domiciliados.

Defiende que esa actitud de las autoridades tributarias de generar mayores costes administrativos y tributarios en unos clubes respecto de otros, pese a que todos integran el "mismo mercado", quiebra los principios constitucionales que invoca.

Considera incumplida la obligación de coordinación entre la Agencia Estatal de Administración

Tributaria y la administración tributaria de las Diputaciones Forales que les imponen los *artículos 3, 4, 5 y 40 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo*, por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE del 28 de mayo).

En definitiva, la identidad de circunstancias o de presupuestos de hecho y la diferente actuación administrativa frente a ellos evidencia la quiebra del principio de igualdad, por lo que tilda como discriminatorio el trato recibido.

2) En el segundo motivo de casación argumenta que la sentencia impugnada vulnera el *artículo 28 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre)*, en la redacción de la *Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la misma (BOE de 22 de julio)*, que conceptúa el hecho imponible; también estima infringido el *artículo 1.277 del Código Civil*, que presume la existencia y licitud de la causa de los contratos, así como el *artículo 114 de la citada Ley General Tributaria de 1963*, que impone la carga de la prueba a quien pretenda hacer valer su derecho.

Considera que las rentas abonadas por el «Valencia CF» a la sociedad holandesa *Internacional Football Management BV* para obtener los derechos de imagen de don Carlos María no son cánones, tampoco retribuciones salariales del deportista, sino rendimientos obtenidos por la sociedad holandesa explotadora de los derechos de imagen.

No son cánones, porque el *artículo 12.3 del Convenio* para evitar la doble imposición entre España y los Países Bajos, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971 y ratificado el 15 de junio de 1972 (BOE de 16 de octubre de 1972), no contiene en la definición de cánones ninguna referencia a los derechos de imagen. Al ser así, el concepto de canon no puede extenderse a supuestos no contemplados en esa definición.

A su juicio, tampoco cabe acudir a las normas internas para integrar la noción del pacto bilateral, puesto que para hacerlo el tratado debería haber remitido expresamente al derecho nacional la definición de canon y no lo ha hecho, a diferencia de otros casos, como sucede con el concepto de rentas derivadas de inmuebles.

En consecuencia, las rentas percibidas por las sociedades con residencia fiscal en los Países Bajos titulares de los derechos de imagen de jugadores del «Valencia CF» debían calificarse como "beneficios de las empresas" (*artículo 7 del Convenio*) o como "rentas no mencionadas expresamente" (*artículo 23 del Convenio*), sujetas a gravamen únicamente en el Estado de residencia fiscal de la sociedad, pero no en el Estado de procedencia.

Tampoco son rendimientos del trabajo del deportista, porque el contrato laboral y la explotación de derechos de imagen son figuras jurídicas perfectamente diferenciadas a las que corresponden las consecuencias fiscales que derivan de su propia naturaleza.

La necesidad de trascender del puro contrato laboral se desprende del *artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio*, regulador de la relación laboral de deportistas profesionales (BOE del 27 de junio), según el cual, «en lo relativo a la participación en los beneficios que se derivan de la imagen de los deportistas, se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual [...]»

El reconocimiento por el legislador de la práctica negada por la Administración tributaria se produjo con la *Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31 de diciembre)*, cuyo *artículo 2.2* incorporó una nueva letra g) al *artículo 37.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio*, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOE de 7 de junio), que atribuye la condición de rendimientos del capital mobiliario a los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Sostiene que el *artículo 2.Tres de esta misma Ley 13/1996*, al regular el tratamiento de las contraprestaciones derivadas de la cesión de la propia imagen, reconoce de forma expresa e inequívoca la posibilidad de que la explotación se efectúe desde otra sociedad o entidad distinta a la que emplea al deportista, a la que previamente este último, directa o indirectamente, habría cedido sus derechos.

A su juicio, ambas modificaciones legislativas simplemente confirmaron lo que debía interpretarse con la regulación anterior.

Considera que la infracción del *artículo 1277 del Código Civil* se produce al ratificar la Sala de

instancia la tesis administrativa, negando la realidad de los contratos firmados entre el «Valencia CF» y la sociedad holandesa explotadora de los derechos de imagen, por entenderlos simulados.

Ninguna relevancia otorga al hecho de que las sociedades titulares de los derechos de imagen estuvieran participadas normalmente por los jugadores y familiares, tampoco a que algunas tuvieran su domicilio en paraísos fiscales, ni siquiera a que no fuera capaz de aportar al expediente los contratos por los que los jugadores cedieron por primera vez sus derechos de imagen a terceros, pues no era parte de los mismos ni gozaba de potestad alguna para exigir copia de ellos.

Concluye que la Sala de instancia invirtió equivocadamente la carga de la prueba, vulnerando el *artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963*, puesto que no le correspondía probar cómo, cuándo y dónde cedió el deportista sus derechos de imagen, ni la sucesiva cadena de transmisiones posteriores, si las hubo, carga que pechaba sobre la Administración tributaria, a la que correspondía probar la existencia de la simulación contractual en que ampara su regularización.

TERCERO .- El 7 de marzo de 2008, el abogado del Estado se opuso al recurso de casación mediante escrito en el que interesó desestimación.

Con respecto al primer motivo de casación apoya la tesis de la sentencia impugnada y considera que el motivo debe ser desestimado, pues nada se opone a que una misma ley se aplique de modo distinto en diferentes lugares. Puntualiza que una cosa son las decisiones administrativas dictadas por la administración foral, que no vinculan a la Sala sentenciadora, y otra bien distinta que los tribunales adopten ante normas del mismo contenido decisiones contrapuestas, para cuya corrección se articula el recurso de casación.

Defiende también la desestimación del segundo motivo de casación, pues no existió infracción del *artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963*, porque ese precepto no regula la prueba ante la Audiencia Nacional sino en los procedimientos tributarios o prueba en vía de gestión tributaria, y tampoco del *artículo 1277 del Código Civil*, porque ese artículo no fue aplicado y porque el objeto del proceso no era propiamente el contrato de cesión sino la exigencia de una obligación tributaria, concretamente la de practicar una retención.

Aduce que, con independencia de la causa del contrato, el club recurrente satisfizo cantidades por el concepto de derechos de imagen de determinados jugadores, que revirtieron en el patrimonio de estos últimos, por lo que se aplicaron correctamente tanto las normas del *Real Decreto 1006/1985*, como las del Estatuto de los Trabajadores y las del respectivo convenio.

CUARTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 23 de mayo de 2008, fijándose al efecto el día 14 de julio de 2010, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El «Valencia CF» combate la sentencia dictada el 17 de mayo de 2007, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 162/04, trayendo a esta sede dos cuestiones, que conforman sendos motivos de casación.

En primer lugar, la existencia de un trato discriminatorio y, por tanto, contrario al *artículo 14* de la Constitución, debido a que, en relación con los pagos realizados por la cesión de los derechos de imagen de los deportistas a las sociedades que los explotan, los clubes de fútbol de primera división reciben un trato distinto según la administración tributaria, común o foral, a la que estén sometidos.

En segundo término, la indebida calificación como rentas del trabajo obtenidas en España, y sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas por obligación real de contribuir, de las cantidades abonadas por el «Valencia CF» a una sociedad holandesa como contraprestación por la cesión de los derechos de imagen del jugador brasileño contratado.

SEGUNDO .- Para dar respuesta al primer dilema hemos de comenzar recordando el reconocimiento expreso de los derechos históricos de los territorios forales, y de su actualización, plasmado en la *disposición adicional primera de la Constitución de 1978*. Este reconocimiento tuvo su reflejo para el ámbito hacendístico en el *artículo 41.1 del Estado de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica*

3/1979, de 18 de diciembre (BOE de 22 de diciembre), donde se indica que las relaciones de orden tributario entre el Estado y dicha Comunidad Autónoma se regulan mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios (apartado 1), que han de respetar las atribuciones de las instituciones competentes de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular, dentro de su ámbito, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, que se aprobará por ley, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma (apartado 2.a).

Así pues, tras ser reafirmado el sistema foral tradicional, la norma estatutaria define el contenido del Concierto, precisando sus condicionamientos y los límites que no puede traspasar, tendentes a lograr que, no obstante la autonomía tributaria del País Vasco, su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal. Se trataba, en suma, de reconocer a la instituciones vascas unas facultades normativas propias en esta materia y el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el artículo 156.2 de la Constitución), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupos», en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra *Carta Magna en el artículo 158*.

A tal fin se enderezó el Concierto aprobado por la Ley 12/1981, después sustituido por el Concierto aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), que, siguiendo la estela del artículo 41 del Estatuto de Autonomía, atribuyó en su artículo 2 a las autoridades de los Territorios Históricos competencia para regular dentro de su ámbito espacial el régimen tributario, salvo las figuras impositivas que integraban la renta de aduanas, las exacciones que se recaudaban a través de los monopolios fiscales y la imposición especial sobre los alcoholes, cuya regulación se declaraba competencia exclusiva del Estado [luego, tras la reforma de la Ley 38/1997, de 4 de agosto (BOE de 5 de agosto), y en el Concierto de 2002, la regulación, la gestión, la inspección, la revisión y la recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes de importación en los impuestos especiales y en el del valor añadido, así como la alta inspección y aplicación del propio Concierto].

De acuerdo con lo anterior, nuestra jurisprudencia ha decantado las siguientes reglas rectoras del sistema tributario foral del País Vasco:

1ª) Las instituciones de los Territorios Históricos son competentes para mantener, establecer y regular el régimen tributario, con las excepciones acabadas de indicar (*artículo 2.1 del Concierto de 1981*, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

2ª) Las Diputaciones Forales tienen a su cargo la exacción, la gestión, la liquidación, la recaudación y la inspección de los tributos que integran el sistema de los Territorios Históricos (*artículo 2.2*).

3ª) Corresponde a las Juntas Generales adoptar los acuerdos enderezados a aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida que operen en el territorio común [*artículo 41.2.c) del Estatuto de Autonomía*].

4ª) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común tiene el carácter de derecho supletorio (*disposición adicional primera de la Ley del Concierto*).

Más adelante, el propio Concierto desarrollaba unas previsiones para lograr la efectiva armonización fiscal entre los tributos exigidos y recaudados en el País Vasco y los operativos en el territorio común del Estado. Esta armonización, reconocida como una de las finalidades esenciales de la Ley 12/1981, exigía el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto de España, así como el respeto y la garantía de las libertades de circulación y de establecimiento de las personas y de la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio nacional, repudiando todo efecto discriminatorio, el menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y la distorsión en la asignación de recursos [*artículo 4*, letras b) y c)].

Así nos hemos expresado, con otras o con parecidas palabras, en las sentencias de 20 de noviembre de 1999 (casación 1791/95, FJ 4º), 27 de noviembre de 1999 (casación 2281/95, FJ 3º), 4 de diciembre de 1999 (casación 2301/95, FJ 2º), 24 de enero de 2000 (casación 2722/95, FJ 3º), 15 de abril de 2002 (casación 204/95, FJ 3º), 9 de diciembre de 2004 (FJ 7º) y 18 de enero de 2010 (casación 4749/04, FJ 2º).

A aquel objetivo armonizador servía el artículo 5.Uno de la Ley 12/1981 obligando al Estado y a los Territorios Históricos a facilitarse cuantos datos y antecedentes estimasen precisos para la mejor exacción de los tributos cuya gestión, inspección y recaudación les correspondiese, aprobando, en particular, planes

de inspección conjunta.

Pues bien, no cabe deducir, como pretende el club recurrente, que, de la genérica proclamación de colaboración entre ambas administraciones tributarias o de la más específica relativa a que los servicios de inspección prepararán planes de inspección conjunta sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, derive la obligación para las administraciones tributarias común y foral de realizar al unísono sus actuaciones inspectoras sobre el mismo sector o colectivo, so pena de violentar el derecho constitucional a la no discriminación y romper el principio de unidad de mercado, puesto que la colaboración y la coordinación entr ambas administraciones tributarias debe ser compatible con la atribución, en el seno del marco constitucional, por el Estatuto de Autonomía del País Vasco a las Diputaciones Forales de la competencia para inspeccionar "todos los impuestos", así como con su ejercicio de forma autónoma.

Sostiene también el «Valencia CF» que el diferente criterio seguido por las administraciones común y foral sobre el tratamiento tributario atribuible a idénticos conceptos, interpretando la misma regulación, vulnera el principio *constitucional de igualdad del artículo 14* de la Constitución y su consecuente de "unidad de mercado". La respuesta suministrada a esta queja por la Sala de instancia en el fundamento segundo, que hemos transcrito en el primer antecedente de hecho esta sentencia, responde a una interpretación plausible de aquel marco, ya que, en efecto, las tesis administrativas sobre la interpretación del contenido de las normas tributarias no vinculan a los tribunales de justicia, sin que tampoco puede reputarse discriminatoria y contraria a la unidad de mercado la existencia de criterios administrativos diversos entre la administración común y la administración foral, sobre idénticos conceptos, cuando dimanen del ejercicio autónomo de las competencias tributarias que tienen reconocidas.

Cabe recordar que el valor de la igualdad, preeminente en nuestro sistema *constitucional (artículo 1.1 de la Constitución de 1978)* y que constituye, por imperativo de la *Carta Magna, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna (artículo 14)*, esto es, a no ser tratada de manera diferente que quienes se encuentran en su misma situación, sin justificación objetiva y razonable, resulta compatible con el trato diverso que reciben sujetos en tesituras no comparables. Y no son comparables a estos efectos las coyunturas de individuos sometidos a poderes diferentes. Las normas (igualdad ante la ley) o las decisiones (igualdad en la aplicación de la ley) que emanan de distintas instancias, como el Estado y las Comunidades Autónomas, no son homogéneas a los efectos de servir como término de contraste en el juicio de igualdad, pues el autor de la discriminación ha de ser, lógicamente, el mismo.

Ciertamente, en aras del mencionado principio, el constituyente reservó al Estado la competencia exclusiva para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (*artículo 149.1.1ª*), entre los que se encuentra el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (*artículo 31.1*), pero ni esta competencia estatal puede vaciar de contenido las propias de las Comunidades Autónomas ni la unicidad del orden económico nacional, que requiere la existencia de un mercado único, padece porque en relación con un aspecto singular de un tributo en particular un sujeto pasivo en una determinada parte del territorio nacional soporte una carga distinta que otro sometido a diferente poder tributario. A los efectos de realizar un juicio de igualdad sobre la ubicación de los ciudadanos frente al poder tributario ha de tomarse en consideración su posición global, no un punto aislado de un impuesto específico.

Lo dicho es aplicable *mutatis mutandi* en el caso de la Comunidad Foral de Navarra.

La desestimación del primer motivo de casación es la conclusión obligada de cuanto se ha expuesto.

TERCERO .- El segundo motivo de casación tampoco puede prosperar, puesto que la tesis en la que se sustenta ha sido reiteradamente rechazada por esta Sala.

En efecto, como hemos dicho en las sentencias de 25 de junio de 2008 (dos) [recursos de casación 3544/03, FJ 4º, y 4560/03, FJ 5º], 10 de julio de 2008 (casación 3770/03, FJ 8º), 15 de septiembre de 2009 (casación 3766/03, FJ 4º), 16 de noviembre de 2009 (casación 2800/03, FJ 4º), 26 de noviembre de 2009 (casación 1278/2004, FJ 6º) y 24 de marzo de 2010 (casación 8914/2004, FJ 4º), la explotación comercial de la imagen de los futbolistas se incardina en el seno de la relación laboral concertada entre el club y el jugador, por vincularse a la práctica profesional, incorporándose las cantidades percibidas al concepto de salario recogido en el *artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores [Texto Refundido aprobado por Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo (BOE de 29 de marzo)]*, aun cuando fueran abonadas a una sociedad.

Por haberse entendido el asunto con la misma recurrente, procede traer a colación lo argumentado

por esta misma Sección en la sentencia de 10 de julio de 2008 (casación 3770/03, FJ 7º):

«Como pone de relieve el Abogado del Estado, no puede decirse que se ha infringido el *art. 1277 del Código Civil*, regulador de la causa de los contratos y de la presunción de la existencia y licitud de la causa, mientras el deudor no pruebe lo contrario: y ello, en primer lugar, porque no ha sido aplicado en este caso; y, en segundo lugar, porque el objeto del proceso ante la Audiencia Nacional, la cuestión suscitada, no era propiamente el contrato de cesión sino la calificación, a efectos fiscales, de los pagos satisfechos por el Club, en los periodos considerados, a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los jugadores a los efectos de dilucidar si existe la obligación tributaria de practicar una retención.

No existe tampoco infracción del *art. 114 de la Ley General Tributaria* que impone a la Administración la carga de la prueba si quiere hacer valer su tesis de que los contratos suscritos por el Club recurrente con diversas sociedades explotadoras de los derechos de imagen son simulados. Mas adviértase que la peculiaridad del presente caso es que la entidad deportiva no acredita la existencia de los contratos de cesión de los jugadores a la sociedad interpuesta o cesionaria; es la ausencia de aquéllos la que justifica la calificación de simulación, siendo irrelevante la existencia en el expediente de los contratos entre la sociedad cesionaria y el Club; no es a éstos a los que va dirigida la simulación contractual que se denuncia y frente a esa calificación de operación simulada es la entidad recurrente la que no ha desplegado una mínima actuación probatoria tendente a desvirtuar la simulación apreciada.

Ni el Club ni los deportistas han probado la existencia y contenido de esos contratos de cesión de los derechos de imagen de los jugadores a las sociedades cesionarias. Se ha privado así a la Administración Tributaria [...] al TEAC y a la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional del análisis de su contenido. Esta ausencia de pruebas deja la cuestión de la existencia de tales contratos en el solo fundamento de las afirmaciones hechas por el Club, que es entidad interesada en mantener la validez y eficacia de dichos contratos.

Pero es que, además, cuando se argumenta por la entidad recurrente que no basta con afirmar que ha existido simulación en el proceder del Valencia Club de Fútbol al contratar con las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los jugadores, sino que es necesario valorar esa afirmación con pruebas incorporadas por la Administración, se olvida que dentro de las pruebas admitidas en Derecho está la de presunciones (prueba de indicios) y, en concreto, las presunciones judiciales o del hombre, que exigen el "enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano" entre los hechos acreditados y las consecuencia jurídicas que aparecen como más lógicas, a la que se refieren los *arts. 118.2 de la Ley General Tributaria y 1253 del Código Civil*. Los hechos conocidos en el caso que nos ocupa revelan el verdadero propósito que se pretendía alcanzar y la ausencia de las pruebas por parte de la entidad recurrente que pudieran anular la presunción, tan fáciles de aportar, confirman la relación entre los hechos conocidos y la consecuencia extraída».

Aplicando la doctrina transcrita, debe concluirse que la sentencia impugnada en este recurso de casación no vulneró los *artículos 28 y 114 de la Ley General Tributaria de 1963*, tampoco del *artículo 1277 del Código Civil*, pues como sucedía en aquel asunto en éste también consta en el expediente administrativo que «no se ha aportado contrato o documento que acredite que el jugador ha cedido el derecho a explotar su imagen a un tercero» (página 4 del acto administrativo de liquidación tributaria del que trae origen este pleito), habiéndose reconocido tal extremo por la parte recurrente.

Ratificada la corrección de la calificación como rendimientos del trabajo del deportista de las cantidades abonadas por el Valencia CF a *International Football Management BV* por la cesión de sus derechos de imagen, no es menester adentrarse en la controversia sobre si tales derechos son o no cánones a los efectos del Convenio Internacional para evitar la doble imposición entre España y los Países Bajos, pues siendo rendimientos del trabajo personal del deportista residente en Brasil podían tributar en España, conforme al *artículo 15 del Convenio* para evitar la doble imposición entre España y Brasil.

CUARTO.- Por las razones expuestas, este recurso de casación debe desestimarse, procediendo, en aplicación del *apartado 2 del artículo 139 de la Ley* reguladora de esta jurisdicción, imponer las costas al «Valencia CF», aunque, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 del mismo precepto, esta Sala señala seis mil euros como cifra máxima a reclamar por los honorarios del abogado del Estado.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 3953/07, interpuesto por el VALENCIA CLUB DE FÚTBOL, S.A.D., contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2007, por la Sección Segunda de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 162/04 , imponiendo las costas a la sociedad recurrente, con la limitación establecida en el último de los fundamentos de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Manuel Martin Timon D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.