

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Marzo de dos mil doce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. 2896/2008, promovido por la entidad Fútbol Club Barcelona, representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 5 de marzo de 2008, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 94/2006, en materia de Retenciones e Ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Rendimientos de Trabajo y Profesionales, ejercicios 1998 y 1999 y cuantía de 8.227.598,51 euros.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se llevaron a cabo actuaciones inspectoras de comprobación e investigación acerca de la entidad Fútbol Club Barcelona (en adelante FCB), que culminaron en la incoación simultánea, el 8 de febrero de 2002, de diversas actas, entre ellas una, atinente al concepto Retenciones e Ingresos a cuenta sobre Rendimientos de Trabajo y Profesionales, periodo comprendido 1998 y 1999, de disconformidad (modelo A02) núm. 70516635, que es de la que se deriva la liquidación aquí impugnada. En igual fecha se emitió el preceptivo informe ampliatorio.

En el acta y correspondiente informe se hizo constar, en síntesis, lo siguiente: Que en cuanto a la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario, no se aprecian anomalías sustanciales. Que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 4 de abril del 2000. Que a los efectos del cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias: Petición de datos a otros países (fecha inicio: 06/03/2001; fecha fin: 05/03/2002); y ampliación plazo comprobación (fecha inicio: 15/05/2001; fecha fin: 14/05/2002). Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se debían computar 361 días.

Que, en lo que a las cuestiones objeto del presente expediente se refiere, resulta que de las actuaciones practicadas procede regularizar el concepto retenciones e ingreso a cuenta sobre rendimientos de trabajo y profesionales, en relación a los siguientes extremos:

1) Indemnizaciones por cese en la relación laboral: señalando que procede considerar plenamente sujetas al impuesto y no exentas, en aplicación del artículo 9.1.d) de la ley 18/1991 y artículo 7 de la Ley 40/1998, determinadas indemnizaciones por cese

satisfechas a técnicos y jugadores sin haberse practicado la retención a cuenta del impuesto sobre la renta.

2) Consideración de determinados pagos realizados por la contratación del jugador Philip como rendimiento derivado de la relación laboral y por tanto sujetos a retención, señalando en el acta e informe ampliatorio que este jugador fue contratado en 11 de enero de 1998 por el FCB, habiendo expirado el contrato que mantenía el jugador con el Club PSV Eindhoven y en consecuencia no hubo que pagar a esa entidad cantidad alguna en concepto de derecho de traspaso, añadiendo el actuario que en este caso FCB presenta facturas de la entidad denominada Torello Trading, por importes de 222.000.000 ptas. y vencimientos de fecha 7 de agosto de 1998 y 4 de agosto de 1999 por una pretendida intermediación en la contratación, detallando en el informe que la sociedad Torello Trading era una entidad cuyo control correspondía exclusivamente a D. Philip por haber adquirido la totalidad de las participaciones en su capital social, añadiendo la Inspección que en el contrato entre Torello Trading y FCB se habla de que las gestiones que aquella realiza lo son "en nombre y por cuenta del jugador", lo que implicaría que en realidad no existe sino una simple representación del jugador, concluyendo la Inspección que las cantidades satisfechas por FCB no son sino pagos correspondientes al jugador que traen su causa del contrato de trabajo suscrito entre éste y el Club, con independencia de que en la práctica sean abonados a una sociedad de D. Philip debiendo calificarse tales rentas como rendimiento de trabajo, y por tanto sujetos a retención.

3) "Ingreso a cuenta del IRPF por pagos de derechos de imagen a entidades no residentes e imputación de renta a jugadores y técnicos", señalando que en Anexo se recogen relaciones de pagos mensuales por derechos de imagen, distinguiendo los realizados directamente por el Club de los pagos realizados por Televisión de Cataluña S.A., considerando la Inspección que la intervención de esta última en tales pagos debe calificarse como de simple mediación por lo que la titularidad de la explotación de la imagen de los jugadores permanece en el Club; que, por lo tanto inciden los pagos en cuestión en los supuestos del artículo 37 de la Ley 18/91 del IRPF, modificado por Ley 13/1996, y el artículo 76 de la Ley 40/98, que continúa el mismo régimen; en relación a esta cuestión, en el informe inspector se detalla y amplía lo expuesto en el acta, haciéndose constar entre otros extremos:

1) Que en Diligencia número 27 se hace constar que los contratos de cesión de derechos de imagen pactados por el FCB con entidades detentadoras de los mismos y con Televisión de Cataluña, para la retransmisión de los partidos, muestran un cambio significativo con ocasión de la entrada en vigor del régimen especial introducido por la Ley 13/1996, que modifica el artículo 37 de la Ley 18/1991 para la imagen vinculada a una relación laboral.

2) Que la entrada en vigor se produce el 1 de julio de 1997 según establece la nueva ley y a partir de dicha fecha los pagos por imagen devengados cuando su importe exceda del 15% de la retribución total imputable al jugador, -retribución por trabajo más retribución por imagen-, origina un doble efecto:

a) La imputación por imagen, aunque haya sido pactada con terceros, se imputa a la renta del jugador como un componente más de la misma.

b) Y además si tales pagos se han efectuado a entidades no residentes es exigible un ingreso a cuenta de la imposición personal del jugador de cuantía del 15%.

3) Que, en este caso, los pagos por imagen realizados por la Televisión de Cataluña S.A. a entidades poseedoras de este tipo de derechos deben calificarse de simple mediación, tal y como se detalla en diligencia numero 27, en base al informe de la Subdirección General de Ordenación Legal, añadiendo que al tratarse por tanto de una mediación se entiende que es el propio Club el titular de la totalidad de los derechos de imagen y que, por ello, se incide en el supuesto previsto en el artículo 37 de la Ley 18/1991 del IRPF, modificado por Ley 13/1996, y en el artículo 76 de la Ley 40/1998 del nuevo IRPF.

4) Que en anexo al acta, se detallan los casos en que concurren estas circunstancias lo que lleva consigo la imputación de la percepción por imagen en la renta del jugador o técnico, con las deducciones que sean procedentes según ley; y, además, en lo que respecta a la presente regularización, se detallan asimismo los supuestos en que por ser los perceptores entidades no residentes, procede por imperativo de las normas invocadas practicar una autoliquidación y efectuar un ingreso a cuenta del 15 por cien según determinación del RD 1909/1997 y artículo 100 del RD 214/1999, del Reglamento del IRPF. Que, como consecuencia se formula en el acta propuesta de liquidación, comprensiva de Cuota e Intereses de demora.

SEGUNDO.- En fecha 29 de julio de 2002, el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección dictó acto administrativo de liquidación tributaria, resultando una deuda tributaria por importe total de 8.227.598,51 € (1.368.957.207 ptas.), de los que 6.984.209,19 € correspondían a la cuota y 1.243.389,32, € a intereses de demora, notificado el 30 de julio de 2002.

TERCERO.- Mediante escrito presentado en el Registro del Tribunal Regional de Cataluña el 9 de agosto de 2002, el Fútbol Club Barcelona interpuso frente al anterior Acuerdo reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, solicitando la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones.

En resolución de 18 de enero de 2006 (R.G. 3569-02; R.S. 628-02) el TEAC acordó desestimarla, confirmando el Acuerdo impugnado.

CUARTO.- En fecha 19 de junio de 2003, el Tribunal Central dictó Resolución en pieza separada de suspensión, acordando conceder la suspensión del acto administrativo impugnado desde el día 20 de agosto de 2002.

QUINTO.- Contra la resolución del TEAC de 18 de enero de 2006, el Fútbol Club Barcelona interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue resuelto por su Sección Cuarta en sentencia de 5 de marzo de 2008, cuyo fallo era del siguiente tenor literal: "Fallo: Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo número 94/06, interpuesto por Fútbol Club Barcelona, representado por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de enero de 2006 (Sala Primera Vocalía Décima, recaída en el expediente 3569/2002), por la que se desestimó la reclamación económico administrativa que había formulado contra acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección de 29 de julio de 2002, núm. expediente 2200208950000001-02-18, derivado del Acta A02 70516635, por el concepto retenciones e Ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Reta de las Personas Físicas, Rendimientos de trabajo y Profesionales períodos 1998 y 1999 y cuantía de 8.227.598,51 euros, confirmando la resolución impugnada; sin condena en costas".

SEXTO.- Contra la referida sentencia la representación procesal del Fútbol Club Barcelona preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala.

Por auto de la Sección Primera de esta Sala de 10 de septiembre de 2009 se acordó "admitir a trámite el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Fútbol Club Barcelona contra la Sentencia de 5 de marzo de 2008, dictada por Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional en el recurso número 94/2006, en lo que respecta a las liquidaciones correspondientes a los meses de junio, julio, agosto y diciembre de 1998, así como a los de junio, julio, septiembre y diciembre de 1999, inadmitiéndose con relación a las demás, declarándose la firmeza de la Sentencia en cuanto a las mismas. Para la sustanciación del recurso, remítanse las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las reglas de reparto de asuntos".

Y formalizado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 14 de marzo de 2012 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Fútbol Club Barcelona contra la Resolución de 18 de enero de 2006 del Tribunal Económico Administrativo Central, que desestimó la reclamación formulada contra el Acuerdo de 29 de julio de 2002, del

Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Tributaria, que practicó liquidación en concepto de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Rendimientos de Trabajo y Profesionales, ejercicios 1998 y 1999, con un importe de 8.227.598,51 euros.

El problema de fondo que ha dado lugar al presente litigio se centra en determinar si los pagos que realiza Televisión de Cataluña (TVC) por la adquisición de los derechos de imagen de los jugadores se hacen en nombre y por cuenta propia -como se desprende de los contratos que se encuentran en el expediente- o como mediadora del Fútbol Club Barcelona como pretende la Administración tributaria.

SEGUNDO.- El recurso se funda en que la sentencia incurre en infracciones tipificadas en el artículo 88.1 LJ, como motivos de casación. Concretamente, se funda en los siguientes motivos:

1º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, en relación con el segundo párrafo del artículo 31 y con el apartado 4 del artículo 31 bis del Reglamento General de Inspección.

2º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del artículo 29 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente en cuanto que no concurren circunstancias de especial complejidad, ni se motiva su existencia, que justifiquen la ampliación del plazo de 12 meses.

3º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del artículo 60.1 del Reglamento General de Inspección, párrafo segundo, y de las Res. de la AEAT de 24 de marzo de 1992 y de 16 de diciembre de 1994.

4º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del artículo 64 y siguientes, especialmente del artículo 66, de la Ley 30/1963, General Tributaria, en relación con los artículos 3.n) y 27 de la Ley 1/1998, y con el artículo 30 del Reglamento General de Inspección, en cuanto que el concepto de ingresos a cuenta sobre derechos de imagen no fue incluido en la notificación de inicio, ni en el acta.

5º) Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 LJ, por incongruencia y error de motivación de la sentencia, con infracción del artículo 24 de la Constitución, en cuanto que se presume gratuitamente que en la notificación de inicio, referida a retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y profesionales, se incluían los ingresos a cuenta de derechos de imagen.

6º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del artículo 9.uno.d) de la Ley 18/91 y del artículo 7.e) de la Ley 40/1998, en relación con el artículo 15.1 del RD 1006/1985, que fija una "indemnización mínima" que como tal se encuentra exenta y con el artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores.

7º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del artículo 16 de la Ley 43/1995, en relación con el artículo 2.3.1 de la ley 13/1996 y con el artículo 76 de la Ley 40/1998, que sólo permiten imputar al jugador las rentas abonadas por el empleador o una entidad vinculada, pero no las abonadas por un tercero, como es TV3.

8º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del artículo 31.3 de la Constitución, en la medida en que no existe norma con rango de ley que fije el tipo aplicable al ingreso a cuenta, ni siquiera un límite máximo para dicho tipo.

9º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción de los artículos 31.1, 14 y 9.3 de la Constitución (inconstitucionalidad del régimen especial de los derechos de imagen).

10º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 LJ, por infracción del principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 43 del Tratado CE, tal como lo ha interpretado la jurisprudencia comunitaria.

11º) Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 LJ, por incongruencia omisiva, y subsidiariamente al amparo de la letra d) del artículo 88.1.LJ, por infracción de los artículos 7 y 18 del convenio hispano-holandés para evitar la doble imposición.

12º) Al amparo de la letra d) del artículo 88.1.LJ, por infracción de los artículos 3.1 CC y 23 LGT, en relación con el artículo 2, tres, 2, de la Ley 13/1996 y con el artículo 76 de la Ley 40/1998, en cuanto que la base del ingreso ha de limitarse a la cantidad que exceda del 15% de la totalidad de las percepciones del jugador.

TERCERO.- 1. A través del primer motivo de casación se denuncia la afirmación contenida en el FJ 3º de la sentencia de instancia, que da a entender que la diligencia por la que se pone en conocimiento de la entidad recurrente la solicitud de información a determinadas Administraciones de otros Estados, a efectos de interrupción justificada de las actuaciones, no computa a efectos del plazo máximo de 12 meses de duración del procedimiento inspector.

Si la solicitud de información hubiera obligado a paralizar las actuaciones, podría admitirse que estuviéramos ante un supuesto de interrupción justificada. Pero no fue así, y de hecho las actuaciones continuaron en paralelo a la solicitud de información, que fue recibida a tiempo para dictar resolución dentro del plazo de 12 meses. La sentencia de instancia infringe, por tanto, lo previsto en el apartado segundo del artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, según el cual "no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente", de cuyo tenor literal se deduce que para que no se compute un determinado período tiene que tratarse de una "interrupción justificada". Y si no hay "interrupción", porque las actuaciones siguen (como ha ocurrido en el caso que nos ocupa) el período debe computarse a efectos del plazo máximo de duración. Ciertamente, el artículo 31 del Reglamento General de la

Inspección de los Tributos, modificado por la Disposición Final Primera.3 del R.D. 136/2000, de 4 de febrero, remite en esta materia al artículo 31 bis del mismo Reglamento. Y el apartado 4 de este último establece que la interrupción no impide la realización de actuaciones, pero esta norma reglamentaria incurre en un manifiesto exceso, ya que la ley sólo habla de "interrupción" (justificada), y si hay actuaciones no existe interrupción. 2. Por lo que se refiere a la interrupción de actuaciones inspectoras por solicitud de información a otras Administraciones tributarias, es de recordar que el actuario, a través del Equipo Central de Información de la AEAT, realizó a Holanda, Irlanda, Reino Unido, Finlandia y Portugal diversos requerimientos de información con trascendencia tributaria en relación con determinadas empresas de dichos países.

El FCB impugna la pretendida interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectores derivada de la Diligencia núm. 15 bis, entregada el 6 de marzo de 2001, al objeto de comunicar que se había solicitado del Equipo Central de Información de la AEAT que se requiriese determinada información a las Administraciones Tributarias de diversos países, solicitudes cursadas el 18 de enero de 2001. Sostiene la recurrente dicha alegación sobre el fundamento de la nulidad de los artículos 31 y 31 bis 1 a) y 4 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, que vulneran lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, lo cual provoca a su vez la nulidad del acuerdo adoptado. En los aspectos que ahora interesan, el artículo 29 de la Ley 1/1998, dispone que:

"1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

...".

Por su parte el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos establece que: "Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación se llevarán a cabo en un plazo máximo de doce meses contados desde la fecha en que se notifique al obligado tributario el inicio de tales actuaciones hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas, salvo que se acuerde la ampliación de dicho plazo en la forma prevista en el artículo 31 ter de este Reglamento.

A efectos de este plazo, no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario ni los períodos de interrupción justificada en los términos que se especifican en el artículo 31 bis de este Reglamento".

Finalmente, los apartados 1. a) y 4 del artículo 31 bis disponen:

“1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones Tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra desde su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses. ...

4. La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse”.

A la vista de los preceptos anteriores procede reconocer que la actuación de la Inspección al respecto se ha ajustado en todo momento a la normativa vigente. A diferencia de lo que ocurre en el supuesto de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, en el que sí se exige un acto expreso del Inspector-Jefe que así lo acuerde -ex artículo 31 ter del RGIT-, en el supuesto que ahora nos ocupa no existe, como dice la resolución del TEAC de 18/01/2006, obligación de adoptar ningún acuerdo previo al respecto. Por ello lo único que existe en el expediente al respecto es una diligencia, la número 15-bis, de 6 de marzo de 2001, a través de la cual el actuario puso de manifiesto al obligado unos determinados hechos, esto es: que se habían efectuado diversas peticiones de datos con trascendencia tributaria para el expediente a diversas Administraciones Tributarias. Y ello se hacía para que la Entidad tuviera conocimiento de tal hecho y así poder tener en cuenta las posibles consecuencias que del mismo se podían derivar en cuanto al cómputo del plazo de duración de las actuaciones. Pero en ningún caso se trata de un "acuerdo" mediante el cual la Administración haya expresado su decisión de interrumpir el cómputo del plazo de actuaciones.

Por lo que se refiere a la posible caducidad del expediente al estimar la recurrente nulo el acuerdo de ampliación de actuaciones, sostiene el Fútbol Club Barcelona tal nulidad sobre la base de dos premisas: de una parte, partiendo de su tesis de que el acuerdo de congelación del cómputo del plazo de las actuaciones extendido en diligencia nº 15 bis, entregada el día 6 de marzo de 2001, es nulo de pleno derecho, ello significa que dicho cómputo nunca se ha interrumpido, por lo que el plazo para la terminación de las actuaciones finalizó el 4 de abril de 2001; lo cual implica, a su vez, continúa arguyendo la entidad, que el posterior acuerdo de ampliación de plazos, de 11 de mayo de 2001, notificado el día 15 de mayo siguiente, estaba fuera de plazo. Frente a esta alegación hay que remitirse a lo expuesto en relación con la plena eficacia del cómputo de las interrupciones por solicitud de información a otras Administraciones Tributarias, siendo por consiguiente perfectamente eficaz el descuento de 361 días, tal como se expresa

en el acta, a los efectos del plazo de doce meses, por lo que el acuerdo de ampliación se llevó a cabo desde este punto de vista de modo perfectamente reglamentario.

CUARTO.- 1. En el segundo motivo de casación se alega que el FJ 3º de la sentencia de instancia afirma que concurren circunstancias de especial complejidad, por el volumen de operaciones del Club recurrente, y porque ha sido necesario solicitar información de autoridades extranjeras. Pero lo cierto es que todos los pagos a entidades cesionarias de derechos de imagen (residentes y no residentes) no han sido realizados por el Club, sino por Televisión de Cataluña, y que desde el primer momento los contratos han estado a disposición de la Inspección. Por tanto no ofrecía dificultad alguna la comprobación.

Además, el artículo 31 ter. del Reglamento General de Inspección, en la redacción dada por el R.D. 136/2000, requiere que la especial complejidad sea objeto de necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto, tarea no abordada por la Inspección y sobre la que la sentencia de instancia no dice nada, pese a haberse alegado expresamente en la demanda. 2. El artículo 29 de la Ley 1/1998, en lo que ahora interesa, establece que: "Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional (...)".

Así pues, en cuanto a la apreciación de la complejidad referida, y sin excluir la posibilidad de que puedan apreciarse otras circunstancias que, en tal caso, habrían de justificarse debidamente, la Ley concreta un conjunto de supuestos en los que "se entenderá" que concurre la circunstancia dicha. El precepto se refiere a "complejidad de actuaciones", concepto jurídico indeterminado para cuya concreción y delimitación el Reglamento suministra una serie de criterios, encargándosele asimismo al texto reglamentario la tarea de fijar el alcance y requisitos del acuerdo de ampliación, es decir, de concretarlo definitivamente. De esta forma, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, establece en su artículo 31 que "las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación se llevarán a cabo en un plazo máximo de doce meses contados desde la fecha en que se notifique al obligado tributario el inicio de tales actuaciones hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas, salvo que se acuerde la ampliación de dicho plazo en la forma prevista en el artículo 31 ter de este Reglamento. A efectos de este plazo, no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario ni los períodos de

interrupción justificada en los términos que se especifican en el artículo 31 bis de este Reglamento".

Dispone a continuación en el mencionado artículo 31 ter. Que:

"1. El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional. A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

1º. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

2º. Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.

3º. Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4º. Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial (...)."

Finalmente en el apartado 2 del citado artículo 31 ter. se establece que "la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector Jefe ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo".

De lo que antecede se desprende que nos encontramos ante una potestad o facultad de actuación de la Administración Tributaria, otorgada directamente por el Ordenamiento, referida a un ámbito concreto, que es el de fijar el tiempo en que ha de

desarrollarse el procedimiento inspector. A tal efecto se establecen unas causas o motivos para la ampliación del plazo fijado en la norma con carácter general y se fija un procedimiento, no excluyéndose que la Administración haya de realizar una estimación subjetiva de las circunstancias que concurren en el caso para determinar si la actuación de la Inspección reviste una especial complejidad. Este proceso de aplicación de la norma al caso concreto, que exige la constatación y apreciación de los hechos determinantes, se traduce en la necesidad de motivar el acto y de dar audiencia al interesado. Ambas exigencias se cumplen en el caso presente.

Sostiene la recurrente, por el contrario, que no concurre complejidad alguna en una entidad que ha presentado facilidad de acceso a los datos económicos dada la sencillez de su actividad, la deportiva, que es de común entendimiento, que caen fuera no solo de la especial complejidad sino de la mera complejidad; que el volumen del expediente -9.000 folios- es perfectamente irrelevante pues está lleno de documentos inútiles, amén de que debería referirse exclusivamente a la documentación de este expediente y no de cualquier otro tramitado en paralelo.

Ante todo ello se suscitan una serie de consideraciones: Comenzando por la motivación, se especifica, tanto en la propuesta e informe del inspector como en el acuerdo por el que se lleva a cabo la ampliación, como motivación en virtud de la cual concurre la "especial complejidad", la relativa al volumen de operaciones, que exige la auditoría de cuentas, la minuciosidad de los apuntes contables, la diversidad de operaciones relacionadas con la contratación, traspaso, retribución de jugadores y técnicos con multiplicidad de conceptos salariales y pagos de derechos de imagen; y la intervención en las mencionadas operaciones de entidades deportivas, comisionistas, mediadores y entidades cesionarias de derechos de imagen, en gran parte no residentes en España, lo cual indica la gran diversidad geográfica de la comprobación. Se justifica así por la Inspección la especial complejidad atendiendo a las circunstancias concretas del caso. Y ciertamente se desprende del expediente que si bien es cierto que nos hallamos ante una actividad deportiva, no lo es menos que las operaciones realizadas por el Club, que debían ser revisadas con la minuciosidad que el proceso de comprobación requiere, particularmente en lo que se refiere a la contratación y retribución de jugadores, eran de cuantías cuantiosísimas y complejas en su planteamiento, pues implicaban en las mismas, no sólo a los jugadores y técnicos sino a una multiplicidad de terceros, representantes, comisionistas, titulares de derechos de imagen y de derechos federativos, clubs de otras partes del mundo, etc. con profusión de figuras contractuales, que han de ser analizadas individualmente.

Así se aprecia en el expediente el voluminoso contingente de acuerdos y contratos con jugadores y técnicos, implicando además a las diversas secciones del Club (se menciona en diligencias: fútbol, básquet, "handball" y hockey sobre patines), y con terceros españoles y extranjeros, remesas de pagos y entradas de invisibles, altas, bajas, traspasos, indemnizaciones, Convenios, Fondos de Pensiones del personal, etc.; en definitiva, una pluralidad de datos, recabados directamente o a través de terceros, soportados en una minuciosa contabilidad, que la Inspección había de analizar debidamente en orden a una fundada regularización, que por contrastada y

fundamentada en el propio procedimiento garantizase plenamente la seguridad jurídica del interesado y permitiese juzgar adecuadamente a las instancias revisoras la adecuación a derecho de la misma. Así a lo largo de las diversas diligencias se aprecia cómo se va requiriendo la información por la Inspección de forma concatenada, de modo que del análisis de la documentación previamente aportada van surgiendo cuestiones que a su vez requieren documentación adicional. Por tal razón no se compadece bien con esta concepción la afirmación de la recurrente respecto a que lo voluminoso del expediente es irrelevante por estar lleno de documentos inútiles; antes bien, se aprecia a medida que se analizan las diversas diligencias, la relación de causa-efecto entre la información obtenida de cada una de las documentaciones aportadas y la consecuencia extraída por la Inspección en orden a la regularización, de modo que la trascendencia de los documentos resulta patente.

De hecho así parece entenderlo también la propia entidad, que en las sucesivas instancias ha ido solicitando prórroga del plazo de alegaciones, a los efectos de posibilitar un análisis más detallado del expediente. Por otra parte, la complejidad se predica del proceso de comprobación en su globalidad, con el carácter de generalidad con que se llevó a cabo, incluyendo pues los diversos conceptos impositivos regularizados y no cada uno por separado. Debe señalarse que, asimismo, en el presente caso se han cumplido los trámites procedimentales encaminados a la mencionada ampliación: se entregó al representante del Club escrito fechado el 26 de marzo de 2001, comunicándole el inicio de la tramitación encaminada al acuerdo de ampliación y justificando a su juicio la necesidad de proceder a esa ampliación. Y el 6 de abril de 2001 tuvo entrada en la ONI escrito de alegaciones de los representantes del Club, oponiéndose a tal ampliación.

QUINTO.- 1. En el tercer motivo de casación se alega que la sentencia de instancia, en su FJ 3º afirma la competencia del Jefe de la Oficina Técnica, que es un adjunto al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección.

Ahora bien, no existe ninguna Orden Ministerial que atribuya la categoría de Inspector Jefe al Jefe de la Oficina Técnica, sino simples resoluciones de la propia Agencia, que son las citadas por la sentencia de instancia (o más precisamente, por la sentencia de 19 de febrero de 2007, en su fundamento quinto, reproducido en la sentencia de instancia). Se infringe así el citado artículo 60.6.b) del Reglamento General de Inspección que exige Orden Ministerial, en cuanto que atribuye la competencia al Ministro, y no a la Agencia. La sentencia de instancia ha infringido, además, las resoluciones de la Agencia que cita. Así, la Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 16 de diciembre de 1994 (BOE de 28.12.1994), por la que se establece la organización parcial de determinados órganos gestores centrales y territoriales de la Agencia, en su apartado primero, da nueva redacción al apartado dos.3 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 configurando la Oficina Técnica como un órgano ajeno y distinto del Área de inspección. Al mismo tiempo, la Resolución de 16 de diciembre de 1994 (BOE de 28.12.1994) establece con toda claridad, en los dos últimos párrafos de la nueva redacción al apartado dos.3 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, las funciones de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de

Inspección: Como puede observarse -concluye la recurrente-, la Oficina Técnica tiene competencias de "análisis, estudio y propuesta" en relación con determinadas resoluciones (liquidaciones), por lo que es claro que la citada Oficina no puede ser competente, además, para dictar la resolución por ella misma propuesta, lo que sería contradictorio y a todas luces absurdo.

2. Dijimos en sentencia de 25 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 3981/2006) que esta Sala entiende que la atribución de competencias liquidatorias al Adjunto del Inspector-Jefe de la Dependencia Regional de Inspección no vulnera lo dispuesto en el art. 60.1 del REGIT porque el precepto del artículo 60.1 citado no atribuye "en exclusiva" la facultad de dictar liquidaciones al Inspector-Jefe; simplemente le atribuye tal facultad, pero le permite delegar tal facultad en los términos que se establezcan por el Ministerio de Economía y Hacienda (apartado 6 del mismo artículo), remisión que hay que entender referida a la posteriormente creada Agencia Estatal de Administración Tributaria (sentencia, entre otras, de 5 de marzo de 2008, cas. 3499/2002 FJ 4º).

En efecto, el artículo 60.1 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, en su apartado 1, dispone que "corresponderá al Inspector Jefe del Órgano o Dependencia Central o Territorial, desde que se hayan realizado las actuaciones inspectoras, dictar los actos administrativos de liquidación tributaria que procedan...

6) Los Inspectores Jefes podrán delegar las facultades a que se refieren los apartados anteriores, en los términos que se establezca por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Asimismo, por el Ministerio de Economía y Hacienda:

a) Se desarrollará lo dispuesto en este artículo adaptándolo a la estructura y funciones de los distintos órganos centrales y territoriales con competencias en el ámbito de la Inspección.

b) Se especificarán los titulares de los órganos con competencias inspectoras, que han de tener la consideración de Inspectores Jefes a los efectos de este Reglamento".

En aplicación de lo previsto en el comentado precepto reglamentario, se dictó la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en cuyo artículo 12.2 se establece:

"2. A los efectos del Reglamento General de Inspección de los Tributos tendrán la consideración de Inspector Jefe:

e) El Jefe de la Oficina Nacional de Inspección y sus adjuntos por lo que se refiere a los Servicios de Inspección de la misma".

Y, posteriormente, la Resolución de 16 de diciembre de 1994, igualmente de la Agencia Tributaria, por la que se establece la incorporación parcial de determinados órganos

gestores centrales y territoriales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dispone: "Tercero: Se añade al apartado doce de la Resolución de 24 de marzo de 1992 sobre organización y atribución de funciones, a la Inspección de Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria dos nuevos números cuya redacción es la siguiente: "a) El Jefe del Área de Inspección de la Oficina Nacional de Inspección y su adjunto.

b) El Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección".

Como consecuencia de la regulación que ha quedado reseñada, el Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección tiene la consideración de Inspector Jefe a los efectos del artículo 60 del Reglamento General de Inspección y, en consecuencia, es el competente para dictar el acto administrativo de liquidación, sin que se haya vulnerado con ello el artículo 91 de la Ley General Tributaria, pues las citadas resoluciones no son normas atributivas de competencia, sino que se limitan a su contenido típicamente autoorganizativo, lo que no significa que, por virtud y consecuencia del ejercicio de tal potestad doméstica, se asigne a determinados cargos como, en el caso que nos ocupa, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección, la consideración de Inspector Jefe, lo que, de forma refleja, tiene una consecuencia en el orden competencial que, sin embargo, está definida en la norma reglamentaria que invoca a su favor la propia recurrente, esto es, el artículo 60.1, párrafo segundo, del RGIT (en el mismo sentido sent. de 21 de octubre de 2010, casación 7635/2005).

SEXTO.- 1. En el motivo de casación cuarto se denuncia que el concepto de ingresos a cuenta sobre derechos de imagen no fue incluido en la notificación de inicio ni en el acta.

Dice la recurrente que el FJ 4º de la sentencia recurrida, ante la inexistencia en el expediente de la comunicación de inicio, se basa en que la recurrente habría reconocido en el fundamento cuarto de la demanda que en la comunicación de inicio se hacía referencia al concepto genérico de "retenciones e ingresos a cuenta" de los períodos 1996 a 1999, lo que incluiría los ingresos a cuenta sobre derechos de imagen. Sin embargo, basta con leer la demanda para comprobar que no es así. En la notificación de inicio de actuaciones inspectoras se hacía referencia exclusivamente a "Retención/ingreso a Cta. Rtos Trabajo/Profesiona" (sic), lo que no incluye los "Ingresos a cuenta sobre derechos de imagen". Al no entenderlo así, la sentencia de instancia ha vulnerado lo previsto en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, que establece en su artículo 3 n) que los contribuyentes tienen el derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen dentro de los plazos previstos en la Ley. Este derecho se reitera en el artículo 27 de la misma norma y aparece, asimismo, regulado en el artículo 30 del Real Decreto 939/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el

Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), preceptos igualmente infringidos por la sentencia recurrida.

A la falta de inclusión del concepto en la comunicación de inicio de las actuaciones se une que tampoco en el Acta se recoge este concepto: en el acta A0270516635 figura como concepto tributario Retención/ingreso a Cta. Rtos Trabajo/Profesional y el periodo 1998/1999, y en la página 4 del acta, donde se hace referencia a las normas aplicadas, tampoco se citan las normas en que se regula el ingreso a cuenta sobre derechos de imagen que serían: la Ley 13/1996, la Ley 40/1998, el Real Decreto 1909/1997 y el Real Decreto 214/1999). Incluso en el acto de liquidación de 29 de julio de 2002 figura el concepto Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF Rendimientos del Trabajo y Profesionales, sin hacerse referencia alguna al concepto ingresos a cuenta sobre las contraprestaciones satisfechas por la cesión del derecho a la explotación de la imagen de las personas físicas. Así pues, ni de la comunicación de actuaciones inspectoras, ni del concepto que figura en el Acta y en el Acto de liquidación, ni de la relación de las normas que han sido de aplicación en la regularización de la situación tributaria, cabe inferir que dicha regularización deba o pueda alcanzar a los ingresos a cuenta sobre derechos de imagen. Al no haberse realizado el inicio de las actuaciones con el conocimiento formal del sujeto pasivo (pues no se citó para el concepto de ingresos a cuenta sobre derechos de imagen), las actuaciones no pueden tener eficacia interruptiva de la prescripción, conforme a lo previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria de 1963, por lo que habiendo transcurrido los plazos del artículo 64, en la redacción dada por la Ley 1/1998, y siendo aplicable de oficio la prescripción, conforme al artículo 67 de la citada Ley, la sentencia de instancia debió declarar la prescripción y estimar el recurso. Este cuarto motivo de casación se encuentra en íntima conexión con el quinto motivo de casación, que se formula, al amparo del artículo 88.1.c) de la LJCA, por incongruencia y error de motivación de la sentencia, en cuanto se presume gratuitamente que en la notificación de inicio se incluían los ingresos a cuenta de los derechos de imagen.

Al amparo de este quinto motivo de casación se denuncia el hecho de que, haciendo decir a la demanda algo que realmente no dice, la sentencia de instancia incurre en incongruencia y falta de motivación, en relación con el problema del contenido de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras.

2. Si bien en el expediente administrativo no obra la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras, está acreditado, y así se declara probado en el Fundamento Cuarto de la sentencia recurrida, que la comunicación de 3 de abril de 2000, notificada al Fútbol Club Barcelona el día 4 del mismo mes y año, expresaba que el objeto de las actuaciones se extendería a la comprobación, entre otras, de las obligaciones tributarias relativas a "Retenciones e ingresos a cuenta" de los periodos comprendidos entre marzo de 1996 y diciembre de 1999, por lo que, con independencia de la existencia de diferentes tipos de ingreso a cuenta, es claro que en el objeto de las actuaciones se hallaba comprendido el producto de los derechos de imagen, sin que de otra parte, atendida su naturaleza, la inmediata referencia a rendimientos del trabajo y profesionales pueda conllevar la eliminación pretendida.

De lo que se acaba de decir se desprende con claridad que no existe incongruencia ni error en la motivación en la sentencia recurrida, sin que una discrepancia respecto a ésta por parte de la recurrente puede dar lugar a casar la resolución impugnada.

SÉPTIMO.- 1. En el sexto motivo de casación se recoge que el FJ 5º de la sentencia dictada en la instancia se refiere a las indemnizaciones por cese en la relación laboral de jugadores y técnicos. Según el artículo 9. uno. d) de la Ley 18/1991, tales indemnizaciones están exentas (de gravamen, y por tanto también de retención) en la medida en que resulten legalmente obligatorias. El problema radica, por tanto, en determinar si la normativa aplicable fija una indemnización mínima para estos casos, y en concreto en determinar si el artículo 15.1 del RD 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación laboral de los deportistas profesionales, fija dicha indemnización mínima, a lo que la sentencia recurrida da una respuesta negativa.

A diferencia de lo que ocurre en el régimen general del Estatuto de los Trabajadores (45 días de salario por año de servicio, con el límite máximo de 42 mensualidades), para los deportistas profesionales se prevé un mínimo de 2 mensualidades (aunque hayan estado de alta varios años), más una cantidad variable en función de determinados parámetros. Lógicamente el contrato de trabajo puede mejorar esa indemnización, y puede también concretar los parámetros en función de los cuales se determina la parte variable de la indemnización, pero en todo caso con el mínimo de dos meses. Obsérvese, en este contexto, que la expresión "que a falta de pacto se fijará judicialmente" es una frase subordinada, que se refiere al modo de fijar la indemnización, pero no a la cuantía de la misma, que en todo caso tiene un mínimo de dos mensualidades. El importe equivalente a esas dos mensualidades no está, por tanto, sujeto a retención, en cuanto que es una indemnización legalmente obligatoria. Al no entenderlo así (especialmente en la parte final de su FJ 5º), la sentencia de instancia ha vulnerado el artículo 9. uno. d) de la Ley 18/1991 y del artículo 7.e) de la Ley 40/1998 en relación con el artículo 15.1 del RD 1006/1985. Subsidiariamente, el Club recurrente entiende que de no reconocerse para los deportistas profesionales la exención sobre la cantidad mínima de indemnización establecida en el artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores, se produciría una discriminación respecto al resto de trabajadores, en virtud de lo expuesto en el artículo 2.2 del Estatuto de los Trabajadores, que establece que la regulación de las relaciones de carácter especial respetará "los derechos básicos reconocidos por la Constitución".

2. La Audiencia Nacional sienta el criterio de que la totalidad de las indemnizaciones por despido satisfechas a técnicos y jugadores deben estar sujetas al IRPF. Considera, en efecto, que la cuestión suscitada quedó zanjada por la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, que se centró en determinar el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por cese anticipado de la relación laboral especial de alta dirección, al establecer que del análisis del artículo 11 del RD 1382/1985, regulador del régimen especial del personal de alta dirección, se desprendería la inexistencia de límites indemnizatorios mínimos o máximos al fijar simplemente indemnizaciones a falta de pacto o en defecto del mismo, por lo que las indemnizaciones que por el cese de este

personal se percibieran debían permanecer sujetos al IRPF. Entiende la Audiencia Nacional que dada la similitud o analogía existente en lo que atañe a la materia extintiva entre el personal de alta dirección y el deportista profesional debe tener validez la citada doctrina del Tribunal Supremo en el caso que nos ocupa, porque tampoco en el artículo 15.1 del RD 1006/1985 existe límite máximo ni mínimo establecido con carácter obligatorio. No podemos compartir este criterio. En el artículo 15. 1 referido se establece que "en caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidas durante el último año, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año por año de servicio.

Para su fijación se ponderarán las circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato". La primera cuestión a dilucidar, a la hora de interpretar el artículo 15.1, radica en determinar si la indemnización mínima de dos meses por año de servicio es aplicable en todo caso, esto es, tanto cuando se haya pactado entre club y deportista la indemnización, como cuando, a falta de ese pacto, la indemnización se fije judicialmente o, por el contrario, el mínimo sólo puede operar en el caso de fijación judicial de la indemnización, de forma que podrían empleados y deportistas pactar una indemnización inferior o, incluso, la inexistencia de la misma. El segundo tema controvertido versa sobre si el legislador fijó límite máximo. Pues bien, si nos atenemos al precedente que supuso el RD 318/1981, se observa que su artículo 10.1 estableció que la indemnización por despido improcedente comprendería un mínimo de dos mensualidades por año de servicio, sin que en ningún caso la cuantía total pudiera superar la suma de las retribuciones fijadas a percibir por el trabajador hasta la conclusión del contrato.

El mismo mínimo legal pasa luego al RD 1006/85, pero omite cualquier referencia al máximo, al confiar al juez, si no existe pacto, la fijación de la indemnización ponderando las circunstancias concurrentes, por lo que no tiene que coincidir con la retribución a que tendría derecho el deportista en el caso de que no hubiera mediado despido, pues esto no lo estableció la norma.

Por otra parte, una interpretación literal del precepto lleva a entender que la imposición del mínimo de dos mensualidades de retribución se efectúa de manera indiscriminada respecto a ambos casos de fijación de la indemnización, el contractual y el judicial, al no distinguir entre uno y otro, ya que solo establece que, a falta de pacto, será el Juez quien deba fijar la indemnización, no que sea en este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades, ya que gramaticalmente lo que se expresa entre comas tiene un mero valor explicativo de lo que precede. En cambio, del tenor de la norma no se desprende que se haya querido fijar un límite máximo obligatorio. Además, dado el carácter tuitivo que el Derecho del Trabajo dispensa al trabajador hay que entender que no resulta lícito un pacto indemnizatorio por debajo del mismo. El propio Real Decreto 1006/85, en su Preámbulo, define como objetivo inspirador del mismo el "trasladar el

mayor número posible de criterios procedentes de la normativa laboral común al ámbito de esta relación especial, sin olvidar las peculiaridades que se derivan de la práctica deportiva", y de ahí que el artículo 21 invoque al Derecho Laboral común como el derecho supletorio en la regulación de la relación laboral de los deportistas. Finalmente, no cabe extrapolar la doctrina que defiende el Tribunal Supremo en relación con el personal de alta dirección a la relación especial de los deportistas profesionales, pues aún siendo ambas relaciones laborales de carácter especial responden a situaciones diferentes, siendo muy diferente la redacción de los preceptos.

Así, en el RD 1382/85, en las relaciones del personal de alta dirección no existe una cantidad máxima o mínima de indemnización, por lo que habrá que estar a lo que se pacte por las partes, actuando, en defecto de lo anterior, la cantidad de 20 días de salario por año de servicio, lo que es lógico porque el alto directivo se relaciona en un plano de casi igualdad con el empleador y de ahí que se establezca como derecho supletorio la legislación civil o mercantil y sus principios. Por el contrario, en la relación laboral de los deportistas, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial, como estimó la Inspección, pero no un límite máximo, lo que impide aceptar la tesis de la recurrente que pretende extender la no sujeción y la exención a toda la indemnización pactada o a las retribuciones dejadas de percibir, a falta de pacto. Hay que tener en cuenta que la propia norma, en este aspecto, hace alusión a las circunstancias concurrentes, no ciñéndose a la remuneración dejada de percibir, por lo que nada impide fijar una indemnización superior. En definitiva, ha de convenirse que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, conforme a lo dispuesto tanto en el artículo 9. Uno. letra d), de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998, como en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, para el ejercicio 1999, resultando así exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto.

En el sentido expuesto nos hemos pronunciado en las sentencias de 4 de noviembre de 2010 (cas. núm. 2080/2007); 28 de enero y 6 de octubre de 2011 (cas. núms. 3213/2007 y 194/2008).

OCTAVO.- El séptimo motivo de casación se refiere a la imputación al jugador como renta abonada por el empleador de las cantidades abonadas por la Televisión de Cataluña.

El artículo 2. tres. 1, de la Ley 13/1996, que posteriormente pasó al artículo 76 de la Ley 40/1998, establece un régimen especial de imputación de rentas derivadas de los derechos de imagen, en virtud del cual se imputan a las personas físicas sujetas por obligación personal (es decir, a los jugadores) siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) Que una persona física residente (el jugador) ceda sus derechos de imagen a otra persona, física o jurídica, que llamaremos cesionario.

b) Que el jugador mantenga una relación laboral con una persona, residente o no, por ejemplo con un club de fútbol.

c) Que el club (o una entidad vinculada a él en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995) adquiriera del cesionario (o de quien los haya adquirido de éste) los derechos de imagen del jugador.

En el presente caso, quien paga los rendimientos no es el Club (es decir, el empleador), sino TV3 (es decir, la televisión pública de Cataluña), que no es una entidad vinculada al Club en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, pues no existen socios comunes ni concurren ninguna de las circunstancias determinadas de la vinculación prevista en el citado precepto. La sentencia de instancia afirma que existe vinculación en el caso que nos ocupa.

Para el club recurrente lo único que se ha puesto de manifiesto en el recurso no es la existencia de vinculación en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, sino hecho de que con anterioridad a 1997 los derechos de imagen se abonaban a los jugadores y técnicos por el Club y a partir del 1 de junio de dicho año es TV3 la que paga por la imagen tanto al Club (si bien una cantidad inferior a lo que venía pagando hasta entonces) como a los jugadores.

El hecho de que las cantidades que a partir de 1997 paga la Televisión de Cataluña fueran abonadas antes por el club, se explica porque hasta 1997 el club cobraba dichas cantidades de la televisión, y a partir de 1997 ya no las cobra. No se trata, por tanto, de que a partir de 1997 TVC se haya convertido en mediadora, pasando a abonar por cuenta del club unas determinadas cantidades. Lo que ha ocurrido es que el club ha dejado de actuar como mediador para canalizar a las sociedades cesionarias la parte de los derechos de imagen que abona la Televisión, y que siempre ha abonado la televisión, ya sea directamente a las sociedades cesionarias (a partir de 1997) o al club (hasta 1997), en cuanto que éste había previamente adquirido de las cesionarias el derecho a explotar la imagen. La sentencia de instancia (en su FJ 9º) parte del prejuicio de que el club es el verdadero titular de los derechos de imagen y ello por el simple hecho de firmar unos contratos laborales con sus jugadores. Sin embargo, ello no es así –dice la recurrente-, pues el derecho a la propia imagen puede cederse a terceras personas distintas del empleador (como una televisión, por ejemplo), para que sea dicha tercera persona la que la explote con independencia del contrato laboral. Esta posibilidad de ceder la imagen a una persona distinta del empleador se reconoce expresamente en el propio artículo 2, tres, de la ley 13/1996 y en artículo 76 de la Ley 40/1998.

Si la persona a quien se ha cedido la imagen es un tercero no vinculado al empleador (como es el caso de TVC que, además, es una televisión pública), no cabe imputar al jugador ninguna cantidad, ni exigir ingresos a cuenta al Club (que no paga rendimiento alguno por la imagen de sus jugadores), y al no entenderlo así, la sentencia recurrida ha infringido el artículo 16 de la Ley 43/1995 en relación con el artículo 2. tres, de la

Ley 13/1996 y con el artículo 76 de la Ley 40/1998. 2. Hasta la entrada en vigor de la Ley 13/1996, el FCB realizaba, en relación con la mayoría de sus jugadores y técnicos, dos tipos de pagos. Por un lado, pagaba directamente al jugador o técnico la cantidad estipulada en virtud del contrato de trabajo suscrito con él. Pero, por otra parte, había de satisfacer a la sociedad titular de los derechos de imagen del jugador o técnico, otra determinada cantidad -la estipulada- en contraprestación por la cesión del derecho a explotar tales derechos de imagen, los cuales habían sido previamente cedidos por el jugador a dicha sociedad. Así, de forma gráfica, el esquema comercial practicado hasta la entrada en vigor de la Ley 13/1996, fue el siguiente: El FCB negociaba directamente con Televisión de Cataluña (TVC) la cesión de la imagen televisiva y audiovisual del Club y de los jugadores, para que ésta pudiera retransmitir los partidos de fútbol, baloncesto, balonmano, etc., de los equipos del Club.

La importancia de la entrada en vigor de la Ley 13/1996 radica en que la misma establecía, a través de su artículo 2º. tres, un tratamiento especial a las "contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización". En síntesis, y por lo que aquí interesa, este nuevo régimen obligaba a incluir en la base imponible del jugador o técnico el importe de las cantidades percibidas del Club por las sociedades cesionarias de los derechos de imagen, siempre que el importe de lo percibido por el jugador o técnico como rendimiento del trabajo fuera inferior al 85 por 100 de la suma de tal cantidad y la contraprestación percibida por la entidad cesionaria de los derechos de imagen (regla del 85/15). Además, y para el caso de que la sociedad cesionaria fuera no residente en España, se establecía una obligación, a cargo del Club, de realizar un "ingreso a cuenta de las contraprestaciones" a aquélla satisfechas.

Con este nuevo régimen, una gran parte de los jugadores y técnicos del Club se habrían visto, manteniendo el esquema descrito, afectados por este cambio normativo.

No obstante, a partir de julio de 1997 -recordemos que el nuevo régimen entró en vigor, con carácter general, el 1 de julio de ese año- el esquema comercial descrito en los párrafos anteriores fue modificado, quedando la nueva situación de la siguiente manera:

-Las sociedades cesionarias ya no ceden al Club la totalidad de los derechos de imagen de los jugadores y técnicos, sino que ceden determinados derechos y, respecto de los restantes, establecen una cotitularidad con el FCB.

-Por otra parte, el Club y la TVC proceden a realizar una novación de los contratos suscritos hasta el momento, en virtud de la cual la sociedad televisiva se compromete a adquirir de las sociedades cesionarias aquellos derechos de imagen que éstas comparten con el Club, "descontando" las cantidades abonadas a dichas sociedades del importe que se venía pagando al Club.

-Finalmente, TVC adquiere efectivamente de las sociedades cesionarias (con el visto bueno del Club) los derechos compartidos por éstas.

Como se puede ver, con esta forma de operar TVC sigue pagando las mismas cantidades por retransmitir los partidos del FCB. La única variación radica en que ahora, en lugar de pagar exclusivamente al FCB, lo hace pagando parte al Club y parte a las sociedades cesionarias. Para éstas últimas tampoco se produce variación alguna desde el punto de vista económico, puesto que reciben los mismos importes que antes, aunque el pagador sea TVC. Finalmente, tampoco hay incidencia económica para el FCB, en cuanto que lo que deja de ingresar de la TVC coincide con lo que deja de pagar a las sociedades cesionarias.

Ahora bien, desde el punto de vista del ordenamiento tributario, tal proceder sí que tiene una importante incidencia, ya que a través de él se consigue evitar la ya mencionada regla 85/15, al reducirse el importe de la contraprestación satisfecha por el Club a la sociedad cesionaria.

El nuevo esquema negocial que se lleva a cabo a partir de julio de 1997, con la intervención de la TVC, permite eludir la regla del 85/15, por lo que el Club no efectuó ingreso a cuenta alguno por las cantidades satisfechas a las entidades cesionarias de los derechos de imagen de determinados jugadores. En estas circunstancias, la Administración ha entendido que la intervención de TVC debe calificarse de "simple mediación", de modo que es el Club el titular de la totalidad de los derechos de imagen, con lo que resulta aplicable la Ley 13/1996, que conlleva exigir los ingresos a cuenta no ingresados por los pagos realizados por el Club a las entidades cesionarias no residentes titulares de los derechos de imagen de determinados jugadores y técnicos.

La Sala de instancia comparte el criterio de la Administración al acoger el contenido del informe de 31 de junio de 2001 sobre "Tributación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen de los jugadores de fútbol en el denominado "Esquema cuadrangular" de gestión de dichos derechos", y que llega a la calificación jurídica de los hechos, actividad concretada de mediación en nombre y por cuenta del Club, ya que es este quien soporta jurídicamente los pagos, al no haber perdido la titularidad y dominio efectivos de los derechos de imagen como consecuencia de los nuevos contratos suscritos, conclusión a la que llega como resultado de valorar los hechos, circunstancias y extremos previamente recogidos, y que son los siguientes, así estimados por la Sala:

1º. Tanto la novación de los contratos de retransmisión televisiva suscritos entre el Club y la televisión, como los nuevos que se suscriben entre el Club y las Sociedades Interpuestas de los jugadores y entre éstas y la Televisión se producen inmediatamente (y en un lapso de muy pocos días) después de la entrada en vigor del mecanismo de imputación de rentas previsto por la Ley 13/1996 (julio de 1997).

2º. Pese a que los negocios suscritos entre jugador, Sociedad Interpuesta, Club y televisión, aparecen formalmente como contratos independientes, lo cierto es que forman parte de una única estructura negocial. Ello resulta del hecho de otros, de que tengan la misma vigencia temporal, de que se contengan en cada uno de ellos

cláusulas que más bien deberían formar parte de los otros, y de que, como se verá a continuación, exista un cierto dominio de la voluntad negocial de todos los intervinientes por parte del Club.

3º. En los contratos celebrados entre el Club y las Sociedades Interpuestas (y en los que los jugadores correspondientes a cada sociedad concurren y proceden a suscribirlos y firmarlos "a los efectos de conocimiento y ratificación") por los que se establece el régimen de "cotitularidad" de determinados derechos de imagen del futbolista, se hace referencia a que la consecuencia de dicha cotitularidad será la posibilidad de que "...la sociedad podrá ceder (los derechos de imagen) directamente a una compañía de televisión...", y que "...tal cesión se somete a la necesaria y expresa autorización del Club".

Asimismo, se señala que los futuros contratos a realizar con la televisión por la referida Sociedad Interpuesta "...se ajustarán al contenido del modelo de contrato que se deja unido como Anexo...".

Además, se dice que "en cualquier caso, la vigencia de tales contratos queda supeditada siempre a la vigencia del contrato o contratos suscritos entre el Club y la compañía de televisión..." o que tales contratos quedarán sin efecto si queda resuelta la relación laboral del Club-jugador.

Resulta ciertamente evidente que existe un dominio total por parte del Club del comportamiento negocial futuro de la Sociedad Interpuesta, puesto que se prevé con quién contratará (televisión), de qué modo y con qué contenido, siendo la vigencia de dichos contratos la que decida o pueda decidir el Club, y siendo también necesario el consentimiento expreso del Club a dicho contrato.

Todo indica, pues, que no parece existir tal "titularidad compartida", sino en apariencia, puesto que el verdadero "titular" efectivo de los derechos y quien decide cómo se ejercerán es el Club. Cotitularidad que, por otro lado, se compadece poco con el hecho de que la Sociedad Interpuesta obtenga cuantiosos ingresos de su "cuota parte" de la entidad televisiva, pero el Club apenas remunere a dicha sociedad la otra parte restante que le fue cedida en su día por ésta y que supuestamente permanece en el patrimonio de dicho Club.

4º. El análisis del contrato de 27 de junio de 1997 celebrado entre el Club y la televisión resulta especialmente revelador. En dicho contrato se produce una "novación" de los que estaban aún en vigor con el fin de que parte de las cantidades que la televisión venía abonando al Club, como consecuencia de la retransmisión de los encuentros de fútbol en que éste interviene, pasen a abonarse a los nuevos "cotitulares" (y previo consentimiento expreso de dicho Club) de parte de los derechos de imagen de los deportistas, es decir, a las Entidades Interpuestas de los jugadores. Dichas cantidades dejan automáticamente de percibirse por el Club, por lo que el efecto final para la empresa de televisión es totalmente neutro.

A modo de explicación del porqué de tal contrato, las partes manifiestan (cláusula II) que la nueva dimensión adquirida por el fútbol en los últimos años como espectáculo de masas es un hecho que "...provoca, sin perjuicio del papel primordial de los clubes en la titularidad y administración de los derechos de imagen individuales y colectivos de jugadores y técnicos, la existencia de una (sic) compleja trama de intereses que giran en torno al mundo televisivo" y que "la comercialización a gran escala del deporte televisado ha propiciado nuevas relaciones jurídicas..." (en alusión a los nuevos contratos celebrados entre jugadores y sus interpuestas con el Club).

En lo tocante al régimen de pagos a efectuar por la televisión al Club con ocasión de la retransmisión de los partidos, se establece en la cláusula VI del contrato una "fórmula de manera que el precio a satisfacer por la TV al Club por cada temporada denominado (P), será igual a la suma de dos componentes $P1 + P2$, siendo P1 el precio a satisfacer por la cesión de los derechos de imagen de los que sigue siendo titular exclusivo el Club (pay per view) y P2 (el precio de cesión de los derechos de los que es cotitular el Club) la cantidad resultante de restar a las cantidades previstas con carácter general en el contrato (X) el componente T que se define como "la suma de las retribuciones pactadas en la temporada con cada una de las personas (sociedades interpuestas) contenidas en el anexo núm. 1 y aquellas que autorice por escrito el club...", (mención esta última que pone especialmente de manifiesto la intervención ciertamente instrumental del ente televisivo).

El resultado de tan aparentemente compleja fórmula de retribución es bien sencillo: la TV pagará al Club las mismas cantidades anteriormente pactadas con excepción de las que en lo sucesivo pague por indicación del propio Club a las Sociedades Interpuestas (T). Es decir cada peseta que se pague a dichas entidades deja de abonarse al Club, de manera que el saldo neto de ingresos y pagos entre cada una de las tres entidades intervinientes resulta inalterado, ni ganan ni pierden el Club, la TV y las Sociedades Interpuestas.

Especialmente significativa resulta la exclusión del supuesto régimen de cotitularidad de los derechos por emisión en cerrado (pay per view) dado que, como el propio Club manifiesta -cláusula V-, -mención que se repite en los contratos a los que se hace referencia en el punto 3, la retribución establecida entre TV y Club de esta fórmula de explotación de los derechos de imagen es variable, en "... función de parámetros que hacen imposible una cuantificación actual" y no permite, por tanto, el automatismo deseado en el funcionamiento del sistema de pagos (ya descrito) que la TV efectúa a las interpuestas de los jugadores por cuenta del Club.

Puede advertirse pues que el nuevo contrato suscrito entre el Club y la Televisión (así como los otros descritos) no hace sino dar cobertura o ropaje jurídico a un hecho cierto, que no es otro que la realización por esta última de determinados pagos por cuenta y orden del Club y que en verdad retribuyen la imagen en su día cedida a dicho Club por las Sociedades Interpuestas.

5º. En cuanto a los contratos reglados y predeterminados por el Club y sucesivamente suscritos entre la TV y las Sociedades Interpuestas (en los que concurren y suscriben igualmente los jugadores) no cabe sino decir que en ellos igualmente se describe la situación creada a raíz del supuesto régimen de cotitularidad y se procede a la cesión de los derechos de imagen del jugador a cambio de retribuciones que, como ya se indicó, son muy superiores a las que percibe la interpuesta directamente del Club. Puede afirmarse que dichos contratos no son sino un eslabón más de un esquema comercial dominado por el Club, verdadero titular efectivo de los derechos de imagen. Prueba de ello es el hecho de que dichos contratos no se celebrarán sin el visto bueno y consentimiento expreso de dicho Club, ni con persona distinta que la iniciada por éste, por lo que no puede hablarse, por lo que respecta a la sociedad, de una voluntad autónoma e independiente susceptible de generar verdaderos efectos jurídicos.

6º. Las cláusulas de rescisión del contrato del Club con el futbolista se mantienen inalterables después del establecimiento de la "titularidad compartida" de los derechos de imagen. En la medida que la cláusula de rescisión guarda una correlación con los ingresos que espera obtener el Club gracias a los servicios del jugador, si dicha cláusula se mantiene constituye un indicio adicional de que los pagos por derechos de imagen efectuados por la Televisión se realizan por cuenta del Club.

7º. Las obligaciones de pago de la Televisión a las Sociedades Interpuestas están temporalmente limitadas al tiempo de duración de la relación laboral del jugador con el Club y está prevista la cesación de los pagos futuros en caso de que se extinga la relación laboral antes de agotarse el plazo de duración del contrato de trabajo.

NOVENO.- 1. El octavo motivo de casación se refiere al tipo aplicable al ingreso a cuenta.

La sentencia de instancia confirma la procedencia del ingreso a cuenta a un tipo del 15%, que fue fijado por artículo 2 del Real Decreto 1909/1997. La parte recurrente objeta que dicho tipo del 15% carece de cobertura legal, pues a diferencia de lo que ocurre con los demás supuestos de retención y de ingreso a cuenta, respecto a los que el artículo 83 de la Ley 40/1998 establece un techo o tipo máximo aplicable, en el caso del ingreso a cuenta sobre derechos de imagen, ni la ley establece el tipo aplicable, ni se establece tampoco un límite máximo. Se infringe así la reserva de ley consagrada en el artículo 31.3 de la Constitución respecto a todas las "prestaciones patrimoniales de carácter público", categoría a la que son reconducibles tanto las cuotas tributarias como las retenciones y los ingresos a cuenta, como ha venido a confirmar el artículo 8º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en su letra b).

2. La STS (3ª) de 25 de enero de 1991 (Rec. 76/1998) puso de manifiesto que "...la Ley 13/1996, cuando tipifica los derechos de imagen como rendimientos del capital mobiliario (art. 2), lo hace en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no en el de Sociedades, y en su artículo 3, si bien regula un régimen especial de transparencia fiscal de las sociedades instrumentales interpuestas para eludir la tributación de la cesión de los derechos de imagen, no contempla retención alguna

respecto de los rendimientos imputados por transparencia, lo cual es consustancial a este tipo de rendimientos, sino un ingreso a cuenta que es un concepto tributario distinto, verdadero sustitutivo de las retenciones, cuando éstas no son posibles".

El apartado Tres. 9. del artículo 2 de la Ley 13/1996, establece que "cuando proceda la inclusión a que se refiere el apartado uno, la persona o entidad a que se refiere la letra c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados". Tal norma es desarrollada en el Real Decreto 1909/1997, de 19 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, así como del Real Decreto sobre devolución de ingresos indebidos, en materia de comedores de empresa, derechos de imagen y devoluciones mediante cheque (BOE 20 diciembre), cuyo artículo 3 establece: "El porcentaje para calcular el ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que debe practicarse en el supuesto contemplado por el número 9 del apartado tres del artículo 2 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, será del 15 por 100". El artículo 101.10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha alterado el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, elevándolo al 24%. Así mismo, desde el 1 de enero de 2007 el porcentaje de ingreso a cuenta en el supuesto previsto en el artículo 92.8 del nuevo texto legal pasó a ser del 15% al 18%.

Es de recordar que la sentencia de este Tribunal Supremo de 22 de enero de 2000 dejó sentado que: "...No puede pretenderse que la Ley hubiera de fijar los tipos y períodos a que deben sujetarse dichas retenciones (...) habida cuenta de que las cantidades dentro de las que pueden fijarse retenciones están predeterminadas por la propia Ley. En definitiva, no se está discutiendo la legitimidad y la cuantía del impuesto, sino de las retenciones que, como pago a cuenta, se fijan reglamentariamente. A estas retenciones no pueden extenderse las mismas exigencias, desde el punto de vista de la reserva legal, que para el impuesto, pues las mismas constituyen una simple consecuencia del impuesto. Siempre que no se desborde la cuantía del mismo, o no se vulneren principios tan generales como el de proporcionalidad en la fijación de las mismas, la fijación de los períodos y las cuantías por norma reglamentaria, en virtud de remisión expresa efectuada por el legislador, debe estimarse como legítima". Lo que priva de fundamento a la "insuficiente cobertura legal del ingreso a cuenta y su carácter discriminatorio" defendida por la parte recurrente.

DÉCIMO.- 1. El motivo noveno de casación se refiere a la inconstitucionalidad del régimen especial de los derechos de imagen.

La sentencia impugnada rechaza la solicitud de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 2, tres, de la Ley 13/1996, y el artículo 76 de la Ley 40/1998, por infracción de los artículos 31.1 y 9.3 de la Constitución. Aquellos preceptos establecieron un mecanismo de imputación al jugador, como

concepto autónomo, no como rentas del trabajo, de las cantidades que el equipo al que pertenece paga a un tercero para retribuir los derechos de imagen que le cede el jugador.

Se infringe el principio de capacidad contributiva al hacer tributar al jugador por la renta de otra persona (el cesionario), lo que choca frontalmente con la doctrina sentada en FJ 7° de la STC 20 febrero 1989 que basó la declaración de inconstitucionalidad de la unidad familiar precisamente en las exigencias "que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas"; reconociendo así, respecto a los cónyuges y otros miembros de la familia, "el derecho fundamental de cada uno de tales miembros, como sujetos pasivos del impuesto, a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía en que habrían de hacerlo, si manteniendo esa misma capacidad tributasen separadamente". Si este derecho fundamental a la tributación "separada" (o a contribuir conforme a la propia capacidad económica) excluye la posibilidad de obligar a tributar en función de la capacidad del cónyuge, con más razón excluye la posibilidad de obligar a tributar en función de las rentas que percibe un tercero, persona física o jurídica, a quien se haya cedido el derecho a explotar la imagen con quien puede no existir ni una relación de parentesco ni societaria, y aunque exista dicha relación de parentesco o societaria, la renta imputada no se calcula en función de la misma. Además, se infringe la prohibición de arbitrariedad. Obsérvese que la norma contenida en el artículo 2.3 de la Ley 13/1996, y actualmente en el artículo 76 de la LIRPF de la Ley 40/1998, penaliza de forma desmesurada la explotación de su propia imagen por los futbolistas y otros deportistas con vinculación laboral, mientras que se mantiene la regla general de libertad de pactos para los deportistas autónomos (sin relación laboral), como tenistas o corredores de fórmula 1, los novelistas, escritores, los "famosos" sin profesión u oficio conocido y, en definitiva, todas las demás personas que hayan alcanzado cierta popularidad. De esta forma se está discriminando a los deportistas con relación laboral respecto a otros deportistas y titulares de derechos de imagen; se ha establecido una norma carente de justificación racional, en cuanto que obliga a tributar por una renta que no se ha obtenido ni, en muchos casos, se va a obtener por el titular de la imagen.

En este caso, lo que se ha impuesto en el artículo 2.3 de la Ley 13/96 y en el artículo 76 de la LIRPF 40/1998, y viene a consagrar la sentencia de instancia, es una indefendible e inauténtica voluntad de hacer tributar en todo caso en cabeza de los jugadores la renta derivada de la explotación de su imagen, aunque hayan cedido sus derechos.

La sentencia de instancia vulnera así no sólo el artículo 9.3 de la Constitución, sino también el artículo 14, en cuanto que se introduce una discriminación injustificada contraviniendo una clara doctrina constitucional según la cual "el principio de igualdad encierra una prohibición de discriminación, de tal manera que ante situaciones iguales deben darse tratamientos iguales" (STC 23/1981, de 10 julio).

En el caso que nos ocupa resulta evidente que se está creando un supuesto de hecho singular (el de asalariado cuya imagen ha sido cedida a un tercero), que no resulta

inmediatamente de los hechos e implica discriminación frente a los no asalariados (a los que se permite ceder su imagen libremente sin penalización fiscal alguna); la solución que se adopta para dicho supuesto singular resulta desproporcionada (se imputa la totalidad de la contraprestación de los derechos de imagen aunque se abonen a un tercero sin vinculación alguna con el asalariado).

El precepto que nos ocupa pretende corregir el exceso de imposición reconociendo expresamente la posibilidad de que el jugador se deduzca el impuesto que haya soportado con motivo de la cesión de la imagen al perceptor de la renta, así como el impuesto pagado por la cesionaria. Sin embargo, en la práctica estas correcciones resultan inaplicables, en la medida en que el jugador puede no conocer ni tener la posibilidad de conocer el impuesto deducible, pagado por la cesionaria, pues si no es socio no tiene acceso a tales datos. Incluso en España se trataría de una información reservada que ni siquiera la Hacienda le puede facilitar. Igualmente no conoce ni puede conocer el impuesto pagado en el extranjero por los socios de la primera cesionaria (incluso en el caso de que él sea también socio) ya que aunque conociera el dividendo distribuido no conocería necesariamente el tipo marginal aplicable a cada socio, posibles deducciones, etc. Se está haciendo tributar por obligación personal a una persona (el jugador) que es distinta del realizador del hecho imponible (que no obtiene ni va a obtener la renta imputada); y que son notoriamente insuficientes pues no se ha previsto, por ejemplo, la deducción del impuesto pagado por la segunda y posteriores cesionarias, en caso de existir. Adicionalmente, cuando el pago se realiza a un no residente, el apartado 3 en relación con el 9 del artículo 2.3 de la Ley 13/1996, y hoy el artículo 76.3 de la LIRPF, ordena incluir en la base imponible del IRPF correspondiente al jugador la contraprestación satisfecha por los derechos de imagen más el ingreso a cuenta que reglamentariamente se establezca.

En estos casos no sólo se está obligando al jugador, residente, a tributar por una renta de otro (el no residente que percibe los derechos de imagen) con el que puede no tener vinculación, sino que además se le está obligando a tributar por una renta superior a la pactada por el club con el cesionario de los derechos de imagen. Finalmente, conviene observar que el club pagador de los derechos de imagen no puede recuperar ni resarcirse del ingreso a cuenta realizado, pues ni la Ley prevé expresamente el reembolso de dicha cantidad, ni existe posibilidad jurídica alguna de obtener dicho reembolso; ni de la entidad cesionaria (pues se trata de un "ingreso a cuenta" y a cuenta de la renta del jugador, además, y no de una "retención"), ni del jugador (que no percibe cantidad alguna del club por el concepto de imagen, ya que el jugador cobra de TV3). El llamado ingreso a cuenta queda convertido así, de hecho, en un impuesto definitivo a cargo del club, que carece de todo fundamento, por más que la sentencia de instancia se empeñe en afirmar que tratándose de un ingreso a cuenta no es definitivo. No será definitivo para el jugador, que puede deducírselo, pero sí es definitivo para el Club, que no dispone de mecanismo alguno para resarcirse de ese ingreso a cuenta, ni frente a la entidad cesionaria, ni frente al jugador.

Además, al proceder de esta forma la Ley está obligando al club a incurrir en un mayor gasto. Se está, en definitiva, creando un impuesto sobre determinados gastos (los

pagos por derechos de imagen) a costa de quien ni siquiera es pagador del rendimiento (pues el club no paga nada por éste concepto, ni es titular de capacidad contributiva alguna, ni siquiera potencial) y en beneficio del jugador, que si bien ha de declarar una renta ficticia (además de ajena, pues la renta la obtiene la entidad no residente cesionaria de los derechos de imagen) se beneficia de la deducción en la cuota de un ingreso a cuenta que no ha soportado. Se beneficia, en definitiva, del incremento de la cantidad a abonar por derechos de imagen que de esta forma impone arbitrariamente el legislador a costa del pagador. Como se ve, la parte recurrente somete a la consideración de la Sala el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el régimen de imputación de los derechos de imagen de los deportistas (art. 2, apartado Tres, de la Ley 13/1996), por considerar, sustancialmente, que dicho régimen supone hacer tributar al jugador por unas rentas abonadas a la sociedad cesionaria, con infracción de la capacidad contributiva ex artículo 31.1 CE; y por considerar también que dicho régimen de imputación es arbitrario e incompatible con el artículo 9.3 CE, en la medida en que "en un contexto de libertad de pactos penaliza de forma desmesurada la explotación de su propia imagen por los futbolistas y otros deportistas con vinculación laboral, mientras que se mantiene la regla general de libertad de pactos para los deportistas autónomos (...) y, en definitiva, para las demás personas que hayan alcanzado cierta popularidad".

El artículo 9.3 CE establece que "la Constitución garantiza (...) la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos". Y el artículo 31.1 CE dispone que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio".

El ingreso a cuenta establecido en el artículo 2. Tres. 9, de la Ley 13/1996 ("Cuando proceda la inclusión a que se refiere el apartado uno, la persona o entidad a que se refiere la letra c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados") se establece en relación con la imputación al contribuyente en el que concurren los requisitos relacionados en el apartado 1 del citado precepto de los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización. Tal ingreso a cuenta no comporta un "sobre coste fiscal" para la entidad con la que el contribuyente se encuentra relacionada laboralmente, a la que incumbe efectuar dicho ingreso en el caso de que la sociedad instrumental interpuesta sea no residente. Y por tal razón no se dan los presupuestos que permitieran considerar que ese ingreso a cuenta suponga una traba u obstáculo a los pagos al exterior, ni un coste adicional incompatible con la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales. Carece, por lo mismo, de virtualidad la invocación que se hace de la reforma legislativa introducida en los artículos 20 ("Subcapitalización") y 121 ("Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes") de la Ley 43/1995.

Pues bien, un sector destacado de la doctrina afirma que el sistema de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen infringe el principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española, pues hace tributar al jugador por la renta del cesionario. En el supuesto que nos ocupa, la renta por cesión de los derechos de imagen (...) ha sido cobrada por las entidades cesionarias. La Inspección, en cambio, imputa a los jugadores dichas rentas y les imputa el 100% de la obtenida por los cesionarios, aún cuando los jugadores no participen en las entidades cesionarias o lo hagan en un porcentaje inferior al 100%. Aduce también que con ello se infringe la prohibición de la arbitrariedad (artículo 9, 3, de la Constitución Española). Respecto de tal cuestión conviene indicar, en primer lugar, que en el caso que nos ocupa, al igual que el de cualquier fórmula de transparencia fiscal, resulta que la renta gravada se imputa a una persona distinta de su perceptor formal. Y respecto de estos supuestos el Tribunal Constitucional se ha mostrado favorable a esa clase de mecanismos en su sentencia 214/94, de 14 de julio, en la que se resolvió la constitucionalidad de la Ley del IRPF de 1991. El Tribunal Constitucional manifestaba que la imputación a los socios no era tanto un corolario del principio de capacidad económica, cuanto una técnica establecida por el legislador para reaccionar contra los efectos resultantes de la interposición de sociedades instrumentales, obstaculizando en concreto la creación de las citadas entidades destinadas a retener beneficios. Aunque existen diferencias entre uno y otro régimen de imputación, la experiencia constata que las personas o entidades cesionarias de los derechos de imagen son normalmente de favor o de conveniencia. Ahora bien, cuando ello no se produzca así, y exista un negocio entre partes independientes y se pruebe por ambos, no habrá lugar a tal imputación, por lo que no se verá infringido el principio de capacidad contributiva (...) Por otra parte, tampoco se aprecia la discriminación entre los deportistas con relación laboral y otros titulares de derechos de imagen, si se parte de que ambos casos estarían sujetos a tributación.

2. Íntimamente ligado con el anterior está el décimo motivo de casación, en el que se denuncia infracción del principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 43 del Tratado de la CE.

El régimen de imputación y (respecto a las sociedades no residentes) el ingreso a cuenta, supone, de hecho, una traba u obstáculo a los pagos al exterior, en cuanto que el ingreso a cuenta supone un coste adicional (que no existe si se paga a una sociedad cesionaria residente), y que en este sentido resulta incompatible con la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales, solicitándose la formulación de la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo sobre este extremo.

La negativa que al respecto se formula en la sentencia de instancia es completamente gratuita, pues se limita a afirmar que no hay "sobrecoste", pero sin la más mínima explicación al respecto, cuando es evidente que si la entidad cesionaria es residente en España no hay ingreso a cuenta, y que por tanto existe una discriminación en perjuicio de las entidades cesionarias establecidas en otro Estado miembro. Esta incompatibilidad ha sido reconocida incluso por el propio legislador español, pues como consecuencia de la doctrina sentada por la STJCE 12 diciembre 2002 (ponente: M.

Wathelet. Sala Quinta. Asunto C-324/00. Lankhorst-Hohorst GmbH), la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha añadido nuevos apartados 5 al artículo 20 y 15 al artículo 121 de la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, relativos respectivamente al régimen de subcapitalización y a la transparencia fiscal internacional, al objeto de declarar expresamente la inaplicabilidad de estos regímenes en el caso de sociedades residentes en otros Estados miembros.

3. Muy relacionado con los motivos noveno y décimo está el que se formula como duodécimo motivo de casación, en el que se denuncia la infracción de los artículos 3.1 CC y 23 LGT, en relación con el artículo 2. tres. 2, de la Ley 13/1996 y con el artículo 76 de la Ley 40/1998, en cuanto que la base del ingreso ha de limitarse a la cantidad que exceda del 15% de la totalidad de las percepciones del jugador.

Aunque la cantidad a incluir en la base imponible del jugador, y sobre la que se practica el ingreso a cuenta (que es lo que se debate en el presente recurso) es la prevista en el apartado 3 del artículo 2, tres, según el tenor literal de la norma, es claro que si el citado régimen de imputación no se aplica cuando los derechos de imagen no exceden del 15% de la suma de los citados derechos de imagen más el sueldo, la cantidad a imputar es sólo el exceso sobre dicho 15%. La sentencia de instancia (especialmente el apartado 3 del FJ 8º) vulnera, en este punto, lo previsto en el artículo 3.1 del Código Civil, al que remite el artículo 23 de la Ley General Tributaria de 1963, que ordenan atender al contexto, y "fundamentalmente" al espíritu y finalidad de la norma. Desde esta perspectiva, no tiene sentido que si el club paga un salario de 85 y unos derechos de imagen de 15, no proceda imputación alguna, mientras que si paga un salario de 85 y unos derechos de imagen de 15,01, habría que imputar (según el criterio de la sentencia de instancia) la totalidad de la contraprestación de la imagen más el propio ingreso a cuenta ($15,01 + 15,01 \times 0,15$), o sea un total de 17,26. De prosperar este criterio, un incremento en la retribución de la imagen de un céntimo de euro provocaría un ingreso a cuenta de 2 euros con 26 céntimos (en el ejemplo que manejamos), y provocaría que, de no existir imputación, se pase a imputar 17,26, lo que supondría una discriminación.

En consecuencia, el ingreso a cuenta sólo puede exigirse sobre la cantidad a imputar calculada como acaba de exponerse y no sobre la totalidad de los derechos de imagen que corresponda a contraprestaciones satisfechas a no residentes; debiendo anularse al menos en este punto la liquidación impugnada. 4. A la vista de lo que antecede, debe decirse que la tributación de las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen se regula actualmente en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El régimen fiscal actual de la cesión de derechos de imagen se introdujo en nuestro ordenamiento por el artículo 2, apartados Dos y Tres, de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con ciertas modificaciones efectuadas por la Ley 14/1995, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y con efectos a partir del período impositivo de 1997. Por su parte, el artículo 76 de la Ley 40/1998 se limitó a reproducir la normativa vigente desde el 1 de

enero de 1997. Fue a partir de ese momento cuando se intentó encontrar una solución a determinadas prácticas realizadas por algunos contribuyentes de rentas elevadas - sobre todo, deportistas profesionales de élite-, conducentes a separar las retribuciones percibidas de los Clubes en los que los profesionales prestaban sus servicios laborales en dos componentes, a saber: rendimientos del trabajo personal y cesión del derecho a la explotación de la imagen del deportista o consentimiento o autorización para su explotación. La finalidad perseguida con esta práctica se adivinaba con claridad al constatar que los derechos de imagen habían sido previamente cedidos por el deportista a otra persona o entidad a la que el Club debía satisfacer la contraprestación pactada por el componente de la renta constituido por la cesión de los derechos de imagen, de tal forma que se trasladaban rentas de estos trabajadores de altísimas retribuciones a sociedades con la consiguiente menor tributación; sociedades cesionarias con carácter previo, como hemos dicho, de los citados derechos de imagen.

En efecto, el legislador se tuvo que enfrentar con un fenómeno de interposición de sociedades para eludir o diferir, según los casos, la tributación, puesto en práctica por ciertos deportistas de élite que, mediante la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a una entidad -residente o no- conseguían deslocalizar o, al menos, "aparcar" en la sociedad unos ingresos que, de haberlos percibido directamente de la entidad -casi siempre deportiva- con la que mantenían la relación laboral hubieran tributado con carácter inmediato y con tarifa progresiva. Esta situación no podía evitarse con la regulación de la transparencia fiscal interna porque las circunstancias que definían la aplicación de este régimen fiscal eran fácilmente eludibles. Bastaba, por ejemplo, con constituir la sociedad en el extranjero o consolidar en ella ingresos de otras fuentes para evitar que el 50 por 100 de los mismos procediera de actuaciones artísticas o deportivas, con lo cual se soslayaba este requisito cuantitativo. Por estas razones el legislador reaccionó en 1997 creando un nuevo supuesto de imputación cuya aplicación se hacía y se sigue haciendo depender de circunstancias muy simples, fácilmente constatables y sobre las que el contribuyente tiene, en principio, escaso margen de maniobra. Puede decirse que la idea que preside la reacción del legislador es muy sencilla: procederá la imputación siempre que una persona física -el deportista profesional- cobre derechos de imagen satisfechos por otra persona o entidad con la que mantiene una relación laboral; pero tal cobro no se produce directamente, sino a través de otra persona o entidad a la que ha cedido previamente la explotación de aquéllos.

Y es irrelevante cuál sea el porcentaje de participación en la sociedad, el objeto de tal sociedad cesionaria, la composición de sus ingresos o de su accionariado, el lugar de su establecimiento e incluso que sea o no transparente. Todos estos son datos que carecen de relevancia, porque lo único que importa es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que cede la explotación de su imagen y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos. Dándose el triángulo, la única circunstancia que impide la imputación es que lo pagado por la entidad titular de la relación laboral -es decir, el Club deportivo- a la primera cesionaria de los derechos de

imagen por la cesión de éstos no supere el 15 por 100 de la cantidad resultante de acumular ese pago al que efectúa directamente a la persona física por sus servicios profesionales. El legislador configuró este sistema de imputación a partir de los materiales extraídos de los dos supuestos de transparencia fiscal -interna, ya derogado, e internacional, todavía vigente y contenido en el artículo 91 de la LIRPF-, pero dando lugar a una institución claramente diferenciada.

Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 13/1996, la Administración tributaria reaccionó frente al abuso en la cesión de los derechos de imagen entendiendo que la retribución por tal cesión, aunque se pactase a favor de personas o entidades interpuestas, era en realidad rendimiento del trabajo personal del trabajador (deportista) por cuenta ajena.

En cualquier caso, desde 1997, a partir de las reformas a las que antes hacíamos referencia, las rentas derivadas de la cesión del derecho de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización se califican expresamente como rendimientos del capital mobiliario, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica en cuyo caso nos encontraremos, evidentemente, ante rendimientos de actividades económicas, siendo la calificación correcta en determinados casos la de rendimientos del trabajo. Conviene recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de la LIRPF, pese a tratarse en ocasiones de rendimientos del capital mobiliario, las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen se califican como "renta general" y no como "renta del ahorro", con lo cual quedan sometidas a la tarifa progresiva, cuyo tipo marginal máximo puede alcanzar el 43 por 100, y no se aplica el tipo proporcional del 18 por 100 del que disfrutaban dichas "rentas del ahorro". Resulta igualmente destacable que el legislador no persigue erradicar la práctica arriba descrita, sino acotarla dentro de ciertos límites que considera no abusivos, de manera que se establece un límite objetivo total de retribuciones que pueden percibirse por ese componente específico de la renta constituido por la cesión de derechos de imagen. En caso de que se supere ese límite, la parte percibida por la cesión del derecho de imagen, aunque se obtenga por una persona o sociedad interpuesta, es imputada al contribuyente del IRPF vinculado laboralmente con la empresa que abona ambos componentes de la renta.

El régimen especial viene a ser aproximadamente una especie de transparencia fiscal de la entidad o persona cesionaria inicial de los derechos de imagen, ya que las rentas obtenidas por ésta se imputan directamente al trabajador cuya imagen es objeto de comercio, de manera que la persona o entidad interpuesta obtiene rendimientos del capital mobiliario que se imputan al trabajador, lo que vale decir al deportista profesional. En el régimen especial de imputación de rentas por derechos de imagen las cantidades percibidas por la cesión de los derechos de imagen del deportista se imputan en la base imponible general, siempre que sean superiores al 15 por 100 del total abonado a aquél por la relación laboral y por la cesión de los mencionados derechos. Expresado de otro modo, los rendimientos del trabajo que la persona física percibe del empleador han de ser inferiores al 85 por 100 de la suma de dichos rendimientos y la cantidad pagada por el empleador a cambio de la explotación de la

imagen del cedente (futbolista), con lo cual para que no proceda la imputación es necesario que las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo sean iguales o superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen). Esta limitación objetiva pone de relieve que la norma no pretende evitar esta práctica extendida entre determinados trabajadores (deportistas), sino reconducirla a límites no abusivos, es decir, establecer un umbral de tolerancia respecto de las contraprestaciones percibidas por la cesión de derechos de imagen. La no superación de dicho límite tiene una consecuencia muy relevante que denota cierta permisividad hacia este tipo de rendimientos, puesto que los mismos no resultarán gravados hasta que los mismos sean distribuidos, generalmente en forma de dividendos, por la primera entidad cesionaria, lo cual generará cuanto menos un diferimiento en el gravamen. En el supuesto de que no resultara aplicable el artículo 92 por no concurrir ese requisito porcentual, se entendería que los ingresos derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen por parte del deportista tienen la consideración formal de rendimiento del capital mobiliario de conformidad con lo previsto en el artículo 25.4.d) de la LIRPF.

En definitiva, la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, con arreglo a lo previsto en el artículo 92 de la LIRPF, tiene por objeto evitar la elusión de la progresividad por aquellos contribuyentes que, en la mayoría de los casos, por dedicarse al desarrollo de actividades deportivas (o artísticas) de alto nivel, pueden canalizar una parte importante de los rendimientos de su actividad a través de la contraprestación por la cesión a terceros de sus derechos de imagen. De manera que para que el régimen resulte aplicable a un contribuyente por el IRPF han de concurrir las tres circunstancias siguientes:

- a) Que dicho contribuyente tenga cedido el derecho a la explotación de su imagen, o haya consentido o autorizado su utilización, a otra persona o entidad, residente o no residente.
- b) Que dicho contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.
- c) Que la persona o entidad empleadora o una entidad vinculada a ella haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente. El requisito referido a la existencia de una relación laboral hace que el régimen de imputación no se aplique a los deportistas que desempeñen su actividad profesional por cuenta propia (entre otros, los tenistas); del mismo modo que no se incluyen otro tipo de retribuciones que el deportista percibe de otras personas o entidades con las que el deportista no está vinculado laboralmente (pensemos en contratos que obligan al deportista a utilizar determinada ropa o en la utilización de la imagen dentro de campañas de publicidad).

En tales circunstancias, el contribuyente deberá imputar en la base imponible de su IRPF, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de la LIRPF, el importe de la contraprestación que el Club haya satisfecho o deba satisfacer a la entidad titular de los

derechos de imagen por la cesión de los mismos. Por consiguiente, el mandato legal es que se imputan en la base imponible del deportista tales rentas, con independencia de si efectivamente ha habido un traslado de rentas de la entidad al deportista, al tiempo que dichas rentas no se imputan a los socios de la entidad. De esta forma se evita que el deportista disminuya la progresividad del IRPF ya que todos los rendimientos obtenidos por la entidad se imputan a él. Por esta razón, el régimen de la imputación de rentas derivadas de derechos de imagen ha sido objeto de crítica entre la doctrina, crítica de la que se hace eco el aquí recurrente por los problemas de interpretación que acarrea y por la posible vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad. En estos casos se aplica una presunción iuris et de iure de que las cantidades satisfechas por la entidad que se beneficia de los derechos de imagen se perciben, de una u otra forma, por el titular cedente de dichos derechos. El valor de la contraprestación imputable será calculado con arreglo al tipo de cambio vigente el día de pago acordado por las entidades cesionarias. La cantidad imputable se incrementará en el importe del ingreso a cuenta que, en su caso, deba practicarse y se reducirá en el importe de la contraprestación obtenida por el contribuyente como consecuencia de la primera cesión de los derechos.

Esta última contraprestación no se tiene en cuenta, sin embargo, si cuando se percibió no se tenía la condición de residente en España, sin perjuicio de que se permita, cuando ya se es contribuyente y se debe efectuar la imputación, la deducción del importe satisfecho en España o en el extranjero como consecuencia de la primera cesión. El pagador -es decir, el Club- deberá practicar un ingreso a cuenta del 18 por 100 sobre el importe de las cantidades satisfechas, en metálico o en especie, por la cesión de los derechos de imagen cuando el perceptor (primera cesionaria) sea una persona o entidad no residente, según previenen los artículos 92.8 de la LIRPF y 102 del RIRPF. Este ingreso a cuenta tiene una naturaleza distinta del establecido con carácter general, pues se realiza tanto si la retribución es en especie como si es dineraria; y, además, funciona como pago a cuenta de la persona física titular de la imagen, que no es la que recibe directamente la retribución, aunque si indirectamente mediante el mecanismo de la imputación. La finalidad es claramente de control de esas rentas a través de la información facilitada por la segunda cesionaria (el Club). El futbolista tiene, evidentemente, derecho a deducir de su cuota líquida este ingreso a cuenta. Ahora bien, el hecho de que el Club no pueda resarcirse del ingreso a cuenta realizado, habida cuenta el silencio del artículo 92 de la LIRPF al respecto y que es la primera cesionaria de los derechos de imagen la perceptora efectiva de los rendimientos y no el deportista, puede plantear problemas de constitucionalidad dado que el titular de la capacidad económica es la sociedad interpuesta y no el Club. El repetido ingreso a cuenta puede ser también objetable desde la perspectiva del Derecho Comunitario y, más concretamente, de la libertad de establecimiento toda vez que la prestación patrimonial de carácter público representada por el ingreso a cuenta sólo surge cuando dicha sociedad no tiene la condición de residente en territorio español.

Junto a ello, es importante también señalar que la imputación derivada de este régimen deberá efectuarse en la declaración del periodo impositivo en que el empleador efectúe

el pago o satisfaga la contraprestación acordada, si en dicho período la persona que ha de practicar la imputación es contribuyente por el IRPF, o en el primer periodo posterior en que tenga tal condición, si todavía no la ha adquirido, o en el último en que la hubiera tenido, si la ha perdido ya.

Por fin, en cuanto a los socios de la entidad primera cesionaria de los derechos de imagen, aquéllos no deberán, como resulta de todo punto lógico, tributar por los dividendos o participaciones en beneficios en cuanto que correspondan a rentas que ya hayan sido objeto de imputación al trabajador, de tal forma que sólo cabe imputar las cuantías correspondientes por una sola vez. Dichos dividendos o participaciones no darán tampoco derecho a deducción por doble imposición internacional. Por su parte, el trabajador (deportista profesional) podrá deducir de su cuota líquida del IRPF, a efectos de determinar su cuota diferencial, las cuotas impositivas satisfechas, en España o en el extranjero -salvo cuando se satisfagan en paraísos fiscales-, tanto por él mismo como por la entidad cesionaria de los derechos, por razón de las rentas que sean objeto de imputación. Esta deducción es coherente con la imputación, porque si se quiere que la renta imputada tribute en el impuesto personal del titular del derecho de imagen (jugador), ha de admitirse en éste la deducción del impuesto que por idéntica renta se satisface por la persona o entidad primera cesionaria. Las deducciones no podrán exceder en su conjunto de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible. El régimen anterior se entiende, como es natural, sin perjuicio de los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

UNDÉCIMO.- 1. En el motivo undécimo de casación se alega incongruencia omisiva y subsidiariamente infracción de los artículos 7 y 18 del Convenio Hispano-holandés para evitar la doble imposición. Tratándose, en algunos casos, de sociedades holandesas que de forma habitual gestionan derechos de imagen de deportistas, han de tenerse en cuenta las disposiciones del Convenio de doble imposición (CDI), que prevalecen sobre el derecho interno, según se señalaba expresamente en el fundamento undécimo de la demanda, si bien la sentencia de instancia no hace referencia expresa a este aspecto. El Convenio de Doble Imposición España-Holanda no incluye en su artículo 18 la llamada cláusula antielusión, que permite que las rentas percibidas por una sociedad sean imputadas al deportista. Pero además, dado que dichas sociedades gestionan con habitualidad derechos de deportistas, ni siquiera por aplicación del derecho interno serían consideradas transparentes. Aplicando estas ideas al caso que nos ocupa, la sentencia impugnada ha vulnerado, en cuanto a los ingresos a cuenta sobre pagos realizados por TV3 a sociedades holandesas, los artículos 7 y 18 del Convenio de doble imposición. Debe observarse a este respecto que el artículo 2, tres, de la Ley 13/1996 (que luego se ha recogido en el artículo 76 de la Ley 40/98, del IRPF), el cual estableció con efectos de 1 de julio de 1997 el régimen especial de imputación de los derechos de imagen que ha permitido la liquidación a la entidad recurrente del ingreso a cuenta, expresamente establece que dicho régimen será de aplicación sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y convenios internacionales. Por tanto, es claro que el Convenio prevalece sobre la norma interna de imputación, no sólo por resultar así de las normas que rigen la integración de los Tratados y convenios internacionales en

nuestro ordenamiento, sino también por previsión expresa de la Ley 13/1996 y del artículo 76 de la Ley 40/1998.

2. La tesis que propugna la parte recurrente tiene una gran relevancia práctica para el mundo del deporte al limitar la posibilidad de que la Hacienda Pública española pueda exigir la tributación de los derechos de imagen de un deportista cuando éstos han sido cedidos a una sociedad radicada en otro Estado (normalmente con baja o nula tributación). En particular, la tesis del recurrente considera inaplicable en las relaciones con Holanda el artículo 17.2 del Convenio Modelo de la Organización de la Cooperación y el Desarrollo Económico (CM OCDE) que permite someter a imposición la renta derivada de actividades artísticas o deportivas y atribuidas a un tercero distinto del artista o deportista, en el lugar donde se realiza la actividad. Dicho precepto del CM OCDE constituye una cláusula antiabuso para evitar un uso inadecuado del Tratado que introduce una excepción del artículo 7 (según el cual, las rentas derivadas de una actividad empresarial realizada sin establecimiento permanente solo pueden gravarse en la sede de la sociedad), por lo que no puede extenderse a convenios en los que tal excepción no aparezca expresamente recogida, como es el caso del convenio con Holanda.

Pues bien, esta Sala ha entendido en sentencia de 11 de junio de 2008 (rec. 7710/2002) que "los pagos realizados a sociedades holandesas interpuestas deben encuadrarse dentro del art. 18 del Convenio Hispano-Holandés, relativo a las rentas de artistas y deportistas sometidos a imposición en España. El art. 18 del Convenio Hispano-holandés dice así: "No obstante la disposición de los arts. 15 y 16, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen".

De tratarse de pagos realizados a una sociedad, y no directamente a un artista o deportista, en una primera apreciación podría entenderse que no resulta aplicable este artículo 18 al no contener el párrafo segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE, que es el precepto equivalente al artículo 18 del Convenio Hispano Holandés, párrafo segundo, que textualmente dispone: "No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista".

Conviene recordar que el mencionado Convenio hispano holandés es de una fecha anterior al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta.

Por tanto, no es de extrañar que el art. 18 de aquel Convenio hispano holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que ésta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977.

El artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad.

En el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aún cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio.

Por todo lo anterior, y teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del artículo 17 del Modelo de Convenio, como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el artículo 18 del vigente Convenio Hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios.

En relación al párrafo 2 del artículo 17 del Modelo de Convenio (que contiene una cláusula expresa contra la utilización de sociedades interpuestas), podemos decir que con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuesta no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían, conforme al artículo 7 del Modelo de Convenio, en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio se levanta el velo de la sociedad y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado.

Quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos llevó al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito sino ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes -España- de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-Holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del artículo 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio.

Tanto en el supuesto de que los artistas hubieran actuado en España por cuenta propia como de forma dependiente de una sociedad, el artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés permite que el Estado de la fuente en el que se obtienen rendimientos por razón de un espectáculo -en este caso deportivo-, pueda gravarlos, aún cuando se atribuyan a una entidad distinta del propio artista, con independencia de que exista o no el segundo párrafo del artículo 17 del Modelo de Convenio de 1992, siempre que la legislación interna de dicho Estado prevea -desconociendo a efectos fiscales tales entidades interpuestas- dicho gravamen.

Por tanto, la ausencia de dicho segundo párrafo del artículo 17 o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el artículo 18.1 del Tratado Hispano-holandés, gravar rendimientos obtenidos a través de una sociedad interpuesta.

A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa interna.

Aunque el caso enjuiciado en la sentencia citada hace referencia a una actividad artística, resulta directamente aplicable a los deportistas que tienen cedidos sus derechos de imagen a sociedades cesionarias de los mismos, radicadas en otros países.

La sentencia de 13 de abril de 2011 ha confirmado la anterior sentencia de 11 de junio de 2008, considerando sujetas a nuestro país las rentas obtenidas por deportistas en España a pesar de haber sido retribuidas a una sociedad radicada en Holanda.

DUODÉCIMO.- En atención a lo razonado en el Fundamento de Derecho Séptimo, procede estimar parcialmente el presente recurso de casación contra la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional que casamos y anulamos respecto de las liquidaciones por retenciones y otros ingresos a cuenta de los ejercicios 1998 y 1999 en relación a considerar sujetas al IRPF en su totalidad las indemnizaciones por despido satisfechas a técnicos y jugadores, sin que haya lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia y en estas actuaciones de casación en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción.

FALLAMOS

PRIMERO.- Que debemos estimar, y estimamos parcialmente, el recurso de casación interpuesto por el Fútbol Club Barcelona contra la sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Cuarta, de 5 de marzo de 2008, la que casamos y anulamos respecto de las liquidaciones por retenciones y otros ingresos a cuenta de los ejercicios 1998 y 1999, y, en relación a considerar sujetas en su totalidad, a efectos de retenciones, las indemnizaciones por despido improcedente.

SEGUNDO.- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo deducido contra la resolución del TEAC de 18 de enero de 2006, y los actos de los que trae causa, en relación con el IRPF, retenciones y pagos a cuenta, liquidaciones correspondientes a los ejercicios 1998 y 1999 que deben ser anuladas en cuanto abarcaron la totalidad de las indemnizaciones recibidas por los jugadores y técnicos por despido improcedente, declarando exenta la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985, conforme a lo dispuesto tanto en el artículo 9.Uno, letra d), de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998, como en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, para el ejercicio 1999, confirmándola en el resto de pronunciamientos.

TERCERO.- Sin imposición de las costas causadas ni en la instancia ni en la casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Rafael Fernández Montalvo.- Juan Gonzalo Martínez Micó.- Emilio Frías Ponce.- José Antonio Montero Fernández.- Ramón Trillo Torres.

Publicación.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martínez Micó, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.