

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080737

### TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 28 de enero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8146/2019

### SUMARIO:

**IVA. Hecho imponible. Concepto. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas.** *Contratos de patrocinio publicitario.* El debate en la instancia giró sobre la sujeción o no al IVA de determinados contratos con efectos publicitarios firmados entre la Fundación Deporte Galego (FDG) y entidades deportivas y deportistas, y en particular sobre si tales negocios jurídicos pueden considerarse como "contratos de patrocinio publicitario", sujetos y no exentos en el IVA, o bien como "convenios de colaboración empresarial", no sujetos al IVA. Por otro lado, también se denuncia una vulneración en las garantías procesales por el hecho de que la resolución judicial haya empeorado la posición del recurrente (*reformatio in peius* por incongruencia *extra petita*) por haber recurrido en vía contencioso-administrativa. La sentencia recurrida sostiene que la FDG en los años 2003 a 2007 ayudaba a deportistas y entidades deportivas con subvenciones que, en consecuencia, no estaban sujetas a IVA. Es en los años 2009 a 2012 cuando cambia el sistema y estas ayudas se canalizan a través de contratos de patrocinio. Según refleja la página web de la Fundación, se pretendía simplificar el procedimiento de concesión de subvenciones. Que esta fuese la voluntad última no supone, sin embargo, que de cumplirse los requisitos legales no estemos ante un auténtico contrato de patrocinio. El tribunal Supremo deberá determinar si, conforme al Derecho de la UE y la doctrina del TJUE, los negocios jurídicos denominados de "patrocinio publicitario", firmados entre la FDG, por un lado, y determinadas entidades deportivas y deportistas, por otro lado -en los que éstas últimas se comprometen a exhibir el logo de la referida Fundación a cambio de una suma de dinero-, conforman o no el hecho imponible del IVA, indagando la noción de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" y, más en particular, el requisito de la onerosidad con relación a los expresados pagos y el efecto de notoriedad o publicidad que la exhibición del logo de la pagadora pudiera comportar. Si, en el marco del anterior planteamiento, los referidos negocios jurídicos pueden conformar el hecho imponible del IVA, aunque sobre la base de idénticos contratos, en algunas ocasiones los destinatarios de los pagos sean -conforme a lo dispuesto en la Ley 49/2002-, "entidades sin fines lucrativos" o "entidades beneficiarias del mecenazgo"- mientras que, en otras, no reúnan dicha condición. La cuestión antes referida ostenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la resolución que se impugna aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título resulta dudoso para esta Sección de Admisión que, de considerarse que los pagos realizados por FDG pretenden esencialmente efectos publicitarios o de representación de dicha entidad, no deban calificarse como "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" por sujetos que realizan "actividades económicas" en el sentido de la Directiva 2006/112/CE y, en tales circunstancias, referidos operaciones no deban estar sujetos al IVA. Así pues, el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en perfilar y concretar la doctrina sobre el hecho imponible del IVA con relación a los pagos por publicidad, que están en la base de este recurso para que tales operaciones se consideren sujetas al IVA conforme a la normativa europea citada. Asimismo, la naturaleza de los negocios jurídicos que involucran determinados pagos para beneficiar actividades y que obtienen como contrapartida el efecto de la notoriedad del pagador y sus efectos tributarios no es una cuestión aislada y reviste importancia, siendo susceptible de aplicarse en un gran número de supuestos y respecto de situaciones muy diversas. En suma, resulta necesario un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre la fiscalidad en el IVA de contratos de patrocinio, sirviendo así al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley. [Vid., STSJ de Galicia de 19 de septiembre de 2019, recurso n.º 15952/2018 (NFJ080740), contra la que se plantea el recurso de casación].

### PRECEPTOS:

Ley 29/1998(LJCA), art. 33.

Ley 1/2000 (LEC), art. 218.

Constitución Española, art. 24.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7 y 11.

Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos al mecenazgo), arts. 2, 16 y 25.

Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 9.

**PONENTE:**

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO  
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO  
Don INES MARIA HUERTA GARICANO  
Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 28/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8146/2019

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8146/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 28 de enero de 2021.

## HECHOS

### Primero.

- 1. El procurador D. Juan Antonio Garrido Pardo, actuando en nombre y representación de la Fundación Deporte Galego ("FDG"), presentó escrito el 7 de noviembre de 2019 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 15952/2018, que desestimó la impugnación de la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional ("TEAR") de Galicia de 7 de junio de 2016 (procedimiento 15-05379-2014), que a su vez había estimado en parte la reclamación seguida frente al acuerdo de liquidación definitiva derivado del acta de disconformidad A02 núm. 72400405, por el que se regularizó el Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA") debido por la recurrente en los ejercicios 2009 a 2012.

2. La recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos:

2.1. En primer lugar, los artículos 33.1 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ("LJCA") y 218.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de 7 de enero de 2000 (BOE de 8 de enero) ("LEC") y 24.1 de la Constitución española (BOE de 29 de diciembre) ("CE"), pues la sentencia ha resuelto sobre pretensiones que no han sido planteadas en la vía administrativa, incurriendo la parte demanda en desviación procesal que no ha sido contestada adecuadamente por el órgano jurisdiccional. Ello es así porque "[l]a sentencia ha entrado a valorar si en los contratos de patrocinio celebrados en los ejercicios 2009 a 2012 con deportistas y clubs deportivos que no tienen la condición de sociedad deportiva con ánimo de lucro ha existido una contraprestación a favor de la Fundación Deporte Galego (...) equivalente al dinero percibido por los patrocinados, al objeto de discernir si se trata de actividad sujeta o no a IVA, examinando el contenido de dichos contratos", si bien "tal cuestión no fue objeto de la resolución recaída en vía administrativa, pese a haberse requerido en inspección la documentación relativa a los contratos y haberlos examinado la Administración, por lo que la Sala ha desestimado el recurso basándose en cuestiones ajenas a las pretensiones y alegaciones formuladas por las partes, superando por ello los límites impuestos en la normativa aplicable". Así pues, sostiene la recurrente que la resolución del TEAR de Galicia de 7 de junio de 2018, recurrida ante el TSJ de Galicia "se pronunció con carácter principal sobre si la actividad de la Fundación se desarrollaba en el ejercicio de potestades públicas, tras haber considerado la AEAT en el acuerdo de liquidación que a esta entidad le resultaba aplicable el supuesto de no sujeción del artículo 7.8º LIVA".

2.2. En segundo lugar, los artículos 4 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ("LIVA"), así como el principio de neutralidad del IVA y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") y, en particular, su sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93 (EU:C:1994:80). Ello es así porque la sentencia recurrida califica los contratos de patrocinio celebrados con deportistas y clubs deportivos como convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general del artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 24 de diciembre) ("Ley 49/2002"), siendo así que la resolución impugnada "aun cuando reconoce la dificultad de decidir si ha existido o no una auténtica contraprestación a favor de la Fundación atendido el dinero percibido por los patrocinados que no ostentan la condición de lo que de forma inexacta denomina sociedades deportivas con ánimo de lucro, tras examinar el contenido de los contratos concluye que el retorno publicitario recibido por esta entidad no supone realmente una contraprestación equivalente al dinero percibido, resolviendo la desestimación del recurso contencioso-administrativo. De este modo, la Sala contraviene principios generales esenciales del IVA que derivan de la normativa comunitaria y de la jurisprudencia dictada, como es el principio de sujeción o igualdad de trato de las operaciones, restringiendo el ámbito de este tributo". Ello no obstante, "la AEAT reconoció en el acuerdo de liquidación de 27 de junio de 2014 que los perceptores de los fondos se comprometieron en virtud de los contratos de patrocinio a diferentes prestaciones publicitarias delimitadas en el

propio contrato, y dichas actuaciones fueron llevadas a cabo en observancia de las obligaciones asumidas, como también fue admitido. Se ha verificado la existencia de una contraprestación publicitaria real y de cuyo alcance dependía el importe o precio percibido por los patrocinados". Consiguientemente, la Sala a quo "realiza una interpretación de conceptos autónomos del derecho de la Unión Europea, como es el concepto de hecho imponible y de prestación de servicios, a la luz del derecho nacional, limitando el ámbito de la prestación de servicios sujeta a IVA a partir de la aplicación de la noción de derecho interno de convenio de colaboración empresarial previsto en el artículo 25 de la Ley 49/2002, lo que no es admisible", habiéndose obviado además que "constituyendo los convenios de colaboración empresarial una excepción al principio general de sujeción, procede su interpretación restrictiva".

2.3. En tercer lugar, los artículos 16 y 25 de la Ley 49/2002, en relación con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ("LGT") al "calificar los contratos de patrocinio celebrados con entidades distintas a las sociedades deportivas con ánimo de lucro como convenios de colaboración empresarial aunque los deportistas y clubs deportivos patrocinados por la Fundación no ostentan la condición de entidades beneficiarias del mecenazgo al amparo del apartado a) del citado artículo 16 [de la Ley 49/2002]", que son las que, conforme al artículo 25 de la misma Ley pueden firmar convenios de colaboración empresarial, siendo así que ello contraviene la prohibición de analogía contenida en el artículo 14 LGT para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

3. Considera que las infracciones que imputa a la sentencia recurrida han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir y que las normas reputadas como infringidas forman parte del Derecho estatal o del Derecho de la Unión Europea ("UE").

4. Expresa que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia previstas en las letras b), c) y f) del artículo 88.2 LJCA, lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

4.1. Afirma la existencia de la circunstancia del artículo 88.2.b) LJCA porque la sentencia recurrida "supone la admisión de la posibilidad de que entidades distintas a las expresamente contempladas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 suscriban convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (...) así como que los contratos de patrocinio publicitario sean considerados como convenios de colaboración empresarial, que no constituyen actividad económica y no están sujetos a IVA, pese a ser ello contrario a los principios generales que informan el sistema común del IVA, restringiendo el derecho a la deducción del IVA soportado". Sostiene que "[e]n el ámbito tributario, el interés general no se identifica con una mayor recaudación de la Administración Tributaria, lo que implica el fallo de la sentencia, sino con la obtención de una recaudación derivada de la aplicación de un sistema tributario justo y conforme a los principios declarados en el artículo 31 CE", siendo relevante a estos efectos "la observancia de principios como es el de igualdad, a través del cual se persigue evitar que se dé un tratamiento desigual a situaciones comparables y se creen distorsiones en el funcionamiento del mercado y en la actuación de los operadores económicos que intervienen en el mismo". Además, "tratándose esta entidad de una fundación declarada de interés gallego, se produce una mayor afectación a los intereses generales, puesto que la misma persigue con su actuación la realización de fines de interés general para Galicia, viéndose la misma afectada si su actividad recibe un trato desigual en comparación con el que reciben las actividades realizadas por otros operadores económicos, restringiéndose el derecho a deducir el IVA soportado. Y ello puede ser determinante a la hora de ejecutar actuaciones de promoción de carácter económico para la realización de actividades deportivas". Y adicionalmente, "en lo que respecta a la infracción de normas o garantías procesales que se denuncia, igualmente se ve afectado el interés general si, no versando la controversia en vía administrativa sobre el contenido de los contratos de patrocinio, se admite su discusión en vía jurisdiccional y ello supone la imposibilidad de la Fundación de defender sus intereses y, por ello, el interés general, utilizando los medios de prueba oportunos de conformidad con la normativa administrativa y procesal aplicable".

4.2. También considera que concurre, en relación con las mismas infracciones, la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA pues la doctrina contenida en la sentencia afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso, pues "[s]on numerosas las discrepancias existentes en torno a la calificación de los contratos de patrocinio como convenios de colaboración empresarial como demuestra el número de sentencias dictadas por los Tribunales de este orden jurisdiccional sobre esta cuestión y las numerosas consultas vinculantes que ha tenido que resolver la Dirección General de Tributos al respecto, que incluso han sido mencionadas en la sentencia".

4.3. Finalmente, entiende asimismo que se presenta la circunstancia del artículo 88.2.f) LJCA pues la resolución que se impugna interpreta y aplica el Derecho de la UE en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial. Ello así porque "la sentencia recurrida interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea, constituido por los preceptos de la Directiva 2006/112/CE relativos a los conceptos de hecho imponible, sujeto pasivo y prestación de servicios (2.1.c), 9.1 y 24), incorporados al derecho interno en la LIVA, en clara contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia contenida en la sentencia de fecha 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93".

5. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

**Segundo.**

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Galicia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 11 de noviembre de 2019. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la recurrente y la Administración recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

**RAZONAMIENTOS JURÍDICOS****Primero.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y FDG se encuentran legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y de la UE, así como la jurisprudencia que se reputan infringidas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito, la sociedad recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir las circunstancias de interés casacional del artículo 88.2. b), c) y f) LJCA. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que también se cumple el requisito del artículo 89.2.f) LJCA.

**Segundo.**

1. El debate en la instancia giró sobre la sujeción o no al IVA de determinados contratos con efectos publicitarios firmados entre FDG y entidades deportivas y deportistas, y en particular sobre si tales negocios jurídicos pueden considerarse como "contratos de patrocinio publicitario", sujetos y no exentos en el IVA, o bien como "convenios de colaboración empresarial", no sujetos al IVA. Por otro lado, también se denuncia una vulneración en las garantías procesales por el hecho de que la resolución judicial haya empeorado la posición del recurrente ( reformatio in peius por incongruencia extra petita) por haber recurrido en vía contencioso-administrativa.

2. El análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos recogidos en la resolución impugnada, nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunos datos que han de ser tenidos en cuenta:

1) La FDG se dedica a fomentar el deporte en Galicia. Para ello durante los años 2003 a 2007 reconoció subvenciones a deportistas y a entidades deportivas. Sin embargo, durante los años 2009 a 2012 -discutidos en el presente recurso- FDG cambia el sistema de subvenciones por otro basado en contratos de patrocinio firmados con las referidas personas físicas y jurídicas, permitiéndose de este modo la deducción del IVA que soporta FDG.

2) El 26 de junio de 2013 se iniciaron frente a FDG actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el IVA de los ejercicios 2009 a 2012, que finalizaron con la firma de un acta de disconformidad y la liquidación de 27 de junio de 2014 (notificada el 30 de junio de 2014) en la que, tras analizar la naturaleza jurídica de FDG y calificar sus actividades a efectos del IVA como sujetas (exentas o no exentas) y no sujetas, se procede a la modificación de bases imponibles y cuotas (repercutidas y soportadas deducibles). En particular, se entiende que los denominados por FDG "contratos de patrocinio" no están sujetos al IVA.

3) Contra la liquidación antes referida se presentó recurso de reposición, el cual fue desestimado por resolución de 9 de septiembre de 2014, notificada el 17 de junio de 2014.

4) Contra la desestimación del recurso de reposición se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia, resuelta por resolución de 7 de junio de 2018, parcialmente estimatoria, en la que en esencia se dispuso, en lo que aquí interesa: (i) que FDG se encuentra sujeta al IVA por no ejercer potestades públicas; y (ii) que los contratos firmados por FDG no pueden calificarse como "convenios de colaboración empresarial" sino que todos ellos deben considerarse "contratos de patrocinio publicitario".

5) Impugnada por FDG la resolución del TEAR de Galicia, en lo que le resultaba desfavorable, ante el TSJ de Galicia, la sentencia de dicho órgano jurisdiccional de 19 de septiembre de 2019 desestimó el recurso deducido y estimó que contratos firmados entre FDG y clubs deportivos deben considerarse "convenios de colaboración empresarial" y no "contratos de patrocinio publicitario", con lo que no se encuentran sujetos a IVA. Tal resolución es la que ahora se impugna en casación.

**Tercero.**

1. La sentencia que constituye el objeto de este recurso recoge, en su fundamento jurídico segundo, lo siguiente:

"Como indica el letrado del Estado y resulta de la resolución del TEAC de 22.2.2012, en los años 2003 a 2007 la FUNDACIÓN DEPORTE GALEGO ayudaba a deportistas y entidades deportivas con subvenciones que, en consecuencia, no estaban sujetas a IVA. Es en los años 2009 a 2012 cuando cambia el sistema y estas ayudas se canalizan a través de contratos de patrocinio.

Según refleja la página web de la Fundación, se pretendía simplificar el procedimiento de concesión de subvenciones.

Que esta fuese la voluntad última no supone, sin embargo, que de cumplirse los requisitos legales no estemos ante un auténtico contrato de patrocinio.

De la dificultad de diferenciar lo que es un contrato de patrocinio de un convenio de colaboración son muestras las CV 5048/2016 y 898/2015 (...)"

2. Seguidamente, en el mismo fundamento jurídico, señala que:

"Ambas partes coinciden esencialmente en la intención de los patrocinadores como elemento diferenciador, de modo que si lo que se busca es contribuir a la financiación de ese acontecimiento de interés general, con un mayor o menor componente altruista, lo celebrado es un mero patrocinio o mecenazgo, lo que la Ley 42/2009 denomina "de colaboración empresarial en actividades de interés general". Y a modo de diferencias, la defensa de la recurrente incide en que las empresas que celebran un contrato de patrocinio publicitario buscan esencialmente una prestación de servicios concreta, existiendo una clara equivalencia entre lo aportado y el retorno de imagen, con significada concreción de las prestaciones publicitarias exigidas y los mecanismos de resolución en caso de incumplimiento. Contrariamente, la defensa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria incide en el elemento subjetivo como criterio diferenciador, siendo siempre convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general si quien lo celebra (una de las partes) queda incluida en el ámbito de la Ley 49/2002 [...] El parecer del Tribunal es parcialmente coincidente con los posicionamientos teóricos de ambas partes; los dos negocios jurídicos (contrato de patrocinio publicitario vs. convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general) imponen a una parte, que realiza una actividad de certamen cinematográfico, identificar como patrocinador a la otra, hacer publicidad en su interés a cambio de determinada cantidad. Ahora bien, en el contrato de patrocinio publicitario, las formas de identificación del patrocinador, o mejor dicho, de hacerle publicidad aparecen perfectamente definidas, aquilatadas y determinadas, de modo que la no realización conforme a esas circunstancias implicaría un incumplimiento contractual. En este contrato la intención benéfica o colaboradora con el fin de interés general queda ciertamente muy atemperada. Contrariamente, en el contrato -convenio- de colaboración empresarial en actividades de interés general, el objeto de negocio es esencialmente el mismo (identificación como patrocinador a la otra parte en el ámbito de certamen), prima significadamente la intención benéfica en los patrocinadores. No es tanto un negocio celebrado en el mercado en régimen de competencia como una búsqueda de patrocinadores, públicos o privados, acentuadamente entre aquellas personas jurídicas con fines o actividades parciales de interés general, donde es precisamente la parte que presta el servicio publicitario quien frecuentemente busca activamente al patrocinador. El elemento subjetivo como criterio diferenciador no es esencial a juicio de la Sala (si quien lo celebra - una de las partes- queda incluida en el ámbito de la Ley 49/2002), pero desde luego es un criterio significativo".

3. Y después de una extensa cita de resoluciones del TJUE, concluye la sentencia impugnada en su fundamento jurídico tercero:

"Con estos datos debemos subrayar que los contratos de patrocinio con las SOCIEDADES DEPORTIVAS CON ÁNIMO DE LUCRO nunca podrían considerarse un convenio de colaboración empresarial de interés general ya que las sociedades deportivas no están dentro de las previstas en el artículo 16 de la Ley 49/2002.

En el caso de otras entidades deportivas, admitiendo que cumplen las exigencias del artículo 16.a) de la Ley 49/2002, resulta difícil decidir si existe, por el dinero que recibe, una auténtica contraprestación a favor de la FUNDACIÓN DEPORTE GALEGO.

Es cierto que la FUNDACIÓN recibe un retorno publicitario, en el sentido de difusión de su actuación a favor del deporte (imagen corporativa que se difunde entre los socios, miembros del club, espectadores...), pero esto, y concordamos con la -citada- sentencia de Castilla y León 125/2016, no supone realmente una contraprestación equivalente al dinero recibido; no estamos ante una actividad publicitaria típica donde, tras estudios de mercado, una empresa pretende vincular la marca con una actividad deportiva al entender que esto es beneficioso por añadir un valor intangible a su negocio, sino ante una actuación más de mecenazgo, de ayuda abstracta a la actividad deportiva a la que se anuda la obligación de usar la imagen corporativa de la FUNDACIÓN.

Sin duda intenta darse una apariencia formal diferente: contratos de patrocinio con plazos de pago, obligaciones del patrocinado y causas de resolución... , pero la realidad material es que esto no se diferencia de una subvención pública a la que se anuda la difusión del nombre del ente subvencionante, algo que se observa en la realidad cotidiana (p.ej. carteles de obras públicas con ayuda comunitaria).

Pese al esfuerzo argumental del recurrente consideramos que acierta el letrado del Estado cuando lo rebate subrayando que lo pactado en los contratos de patrocinio suponen, en realidad, una redacción extensa de lo previsto para los convenios de colaboración: difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador... y que estamos, en realidad, ante ayudas económicas de fomento del deporte.

Lo dicho obliga a desestimar el recurso."

#### Cuarto.

1. El artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Diario Oficial de la UE L 347, de 11 de diciembre de 2006) ("Directiva 2006/112/CE") recoge:

"Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

(...) c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal".

2. El artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE indica:

"Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo".

3. El artículo 4.Uno LIVA explicita:

"Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

4. El artículo 5 LIVA establece:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (...)"

5. El artículo 22 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad (BOE de 15 de noviembre de 1988) ("LGP") refiere:

"El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables".

6. A tenor de lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Ley 49/2002:

"Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios".

7. El artículo 16 de la Ley 49/2002 recoge:

"Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley".

8. El artículo 2 de la Ley 49/2002 indica:

"Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores".

9. El artículo 14 LGT establece que "[n]o se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

10. El artículo 31.1 CE recoge que "[t]odos 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 alcance confiscatorio".

11. En la contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos ("DGT") de 23 de marzo de 2015 (V0898-15), puede leerse:

"(...) en el contrato de patrocinio, el patrocinador aporta una ayuda económica al patrocinado a cambio de que éste dé publicidad al patrocinador. Sin embargo, a través de un convenio de colaboración empresarial la entidad sin fines lucrativos se compromete a difundir la participación del colaborador en sus actividades a cambio de la contraprestación económica que recibe. La ayuda económica ha de destinarse a estas actividades, siendo necesario que en el propio convenio se especifique el proyecto concreto para el que se entrega la ayuda de la entidad colaboradora, debiendo destinarse la misma a dicho proyecto. La norma exige que a cambio de la ayuda mencionada la entidad sin fines lucrativos se comprometa de difundir "por cualquier medio" la participación del colaborador en dichas actividades.

(...) El contrato de patrocinio, consiguientemente, consistirá en una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, en el caso de que dichas operaciones puedan encuadrarse en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, debe considerarse que la citada actividad no constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...) Por tanto, en el supuesto de que la entidad beneficiaria de las aportaciones de la consultante se incluya dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, enumeradas en el artículo 16 de esta Ley, como así parece desprenderse del escrito de consulta, por tratarse del Comité Paralímpico Español, podrá serle de aplicación la regulación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general contenida en el artículo 25 previamente citado, no considerándose, por tanto, tal actividad como una prestación de servicios.

No obstante, si bien es cierto que la empresa patrocinadora persigue como fin último el apoyo al apoyo a los deportistas paralímpicos españoles para los Juegos Paralímpicos de Río de Janeiro 2016, no es menos cierto que recibe a cambio de dicha ayuda económica algo más que el mero compromiso de la patrocinada de difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

En efecto, tal y como se señala en el escrito de consulta, la entidad patrocinadora entregará la ayuda económica a cambio de la inclusión de su logo en la publicidad que realice la patrocinada, de la autorización de la patrocinada a utilizar sus logos, distintivos e imágenes en actividades promocionales y de comunicación de la patrocinadora, de la participación de los deportistas paralímpicos en determinados eventos de la patrocinadora y de la entrega a la patrocinadora de un número determinado de entradas, estancias, viajes y atuendo deportivo.

Por tanto, el contrato de patrocinio a que hace referencia el escrito de consulta no puede encuadrarse dentro del concepto de convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, estando, por tanto, sujetos y no exentos del Impuesto sobre el valor Añadido".

12. La contestación a consulta vinculante de la DGT de 21 de noviembre de 2016 (V5048-16), recogiendo doctrina anterior del mismo centro directivo, concluye que "(...) en el contrato de patrocinio, el patrocinador aporta una ayuda económica al patrocinado a cambio de que éste dé publicidad al patrocinador. En tal caso, estaríamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.""

## Quinto.

1. La sentencia de la Sala Sexta de la TJUE de 3 de marzo de 1994 (C-16/93; EU:C:1994:80), con referencia a la Sexta Directiva en materia de IVA, interpreta el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso y deduce "(...) que una prestación de servicios sólo se realiza "a título oneroso" en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario".

2. Existen, asimismo, pronunciamientos judiciales sobre la sujeción o no al IVA de este tipo de negocios jurídicos publicitarios, lo que ilustra tanto la controversia jurídica que generan en diversos ámbitos como el hecho de que no se trata de una cuestión aislada e irrelevante. Así, la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Castilla y León, con sede en Valladolid, ha debatido tales aspectos en sentencias 29 de enero de 2016 (rec. 881/2014; ES:TSJCL:2016:539) y de 12 de febrero de 2016 (rec. 882/2014; ES:TSJCL:2016:744) y ha debido también calificar como contratos de patrocinio publicitario o convenios de colaboración empresarial los pagos realizados -incluso en especie- por determinadas entidades a la SEMINCI [Semana Internacional del Cine de Valladolid] a cambio de que su logo, emblema o publicidad apareciese en el aparataje de comunicación de las actividades organizadas por dicho organismo.

## Sexto.

1. A la vista de cuanto antecede y, sin perjuicio de los efectos que pudieran proyectarse de la desviación procesal que, según la parte recurrente en casación aconteció en la instancia o, en su caso, de una eventual reformatio in peius, la Sección de Admisión considera que el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia del presente recurso consiste en determinar (i) si, conforme al Derecho de la UE y la doctrina del TJUE, los negocios jurídicos denominados de "patrocinio publicitario", firmados entre la FDG, por un lado, y determinadas entidades deportivas y deportistas, por otro lado -en los que éstas últimas se comprometen a exhibir el logo de la referida Fundación a cambio de una suma de dinero-, conforman o no el hecho imponible del IVA, indagando la noción de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" y, más en particular, el requisito de la onerosidad con relación a los expresados pagos y el efecto de notoriedad o publicidad que la exhibición del logo de la pagadora pudiera comportar; (ii) si, en el marco del anterior planteamiento, los referidos negocios jurídicos pueden conformar el hecho imponible del IVA, aunque sobre la base de idénticos contratos, en algunas ocasiones los destinatarios de los pagos sean - conforme a lo dispuesto en la Ley 49/2002-, "entidades sin fines lucrativos" o "entidades beneficiarias del mecenazgo"- mientras que, en otras, no reúnan dicha condición.

2. La cuestión antes referida ostenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la resolución que se impugna aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [ art. 88.2.f) LJCA]. Ello es así por cuanto que resulta dudoso para esta Sección de Admisión que, de considerarse que los pagos realizados por FDG pretenden esencialmente efectos publicitarios o de representación de dicha entidad, no deban calificarse como "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" por sujetos que realizan "actividades económicas" en el sentido de la Directiva 2006/112/CE y, en tales circunstancias, referidos operaciones no deban estar sujetos al IVA. Así pues, el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en perfilar y concretar la doctrina sobre el hecho imponible del IVA con relación a los pagos por publicidad, que están en la base de este recurso para que tales operaciones se consideren sujetas al IVA conforme a la normativa europea citada.

3. Asimismo, la naturaleza de los negocios jurídicos que involucran determinados pagos para beneficiar actividades y que obtienen como contrapartida el efecto de la notoriedad del pagador y sus efectos tributarios no es una cuestión aislada y reviste importancia, siendo susceptible de aplicarse en un gran número de supuestos y respecto de situaciones muy diversas, trascendiendo así del caso concreto objeto del proceso, con un grado de generalidad suficiente como para poder predicar del mismo la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por lo que estaría también presente también la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA.

4. En suma, resulta necesario un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre la fiscalidad en el IVA de contratos de patrocinio, sirviendo así al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).

5. Habiéndose apreciado interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA y en relación con el artículo 90.4 LJCA, si concurren más motivos alegados por la recurrente distintos a los ya analizados.

## **Séptimo.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el apartado 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 2 y 9 de la Directiva 2006/112/CE; 4 y 5 LIVA; 22 LGP; 2, 16 y 25 de la Ley 49/2002, el artículo 14 LGT y el artículo 31.1 CE.

## **Octavo.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

## **Noveno.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

## **LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA**

1º) Admitir el recurso de casación tramitado con el número RCA/8146/2019, preparado por la representación procesal de la Fundación de Deporte Galego, contra la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso 15952/2018.

2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1) Determinar si, conforme al Derecho de la UE y la doctrina del TJUE, los negocios jurídicos denominados de "patrocinio publicitario", firmados entre la FDG, por un lado, y determinadas entidades deportivas y deportistas, por otro lado -en los que éstas últimas se comprometen a exhibir el logo de la referida Fundación a cambio de una suma de dinero-, conforman o no el hecho imponible del IVA, indagando la noción de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" y, más en particular, el requisito de la onerosidad con relación a los expresados pagos y el efecto de notoriedad o publicidad que la exhibición del logo de la pagadora pudiera comportar.

2) Determinar si, en el marco del anterior planteamiento, los referidos negocios jurídicos pueden conformar el hecho imponible del IVA, aunque sobre la base de idénticos contratos, en algunas ocasiones los destinatarios de los pagos sean -conforme a lo dispuesto en la Ley 49/2002-, "entidades sin fines lucrativos" o "entidades beneficiarias del mecenazgo"- mientras que, en otras, no reúnan dicha condición.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 2 y 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; el 22 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad; los artículos 2, 16 y 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; así como el artículo 31.1 de la Constitución española.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto, para su tramitación y decisión.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.

D. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D.Dimitry Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.