

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084014

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1267/2021, de 26 de octubre 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. El objeto del debate en la instancia -y, por tanto, el de esta casación- versó sobre si estaban o no sujetas a IVA las actividades por las que la recurrente no obtuvo ingresos procedentes de terceros, pues la FDG ya había obtenido un pronunciamiento favorable con relación a aquellas actividades de las obtuvo tales ingresos, que -recordemos- el TEAR calificó como contratos de patrocinio y, por tanto, sujetas a IVA. Resulta incontrovertido que la FDG y las entidades a las que patrocinaba o publicitaba firmaron unos contratos que aparecen designados a lo largo de las actuaciones administrativas y judiciales como «contratos de patrocinio», calificación jurídica que, no obstante, niega la Administración. La sentencia de instancia excluye el IVA al atisbar una especie de mecenazgo que, además, define por exclusión o contraposición a lo que considera «...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». El error interpretativo de la sala de instancia reside en que la Ley 49/2002 no disciplina ni se refiere al IVA por lo que los convenios de colaboración empresarial, no deberían constituir -cuando menos, con relación a este caso- un referente o un contrapunto exegético del hecho imponible del IVA. Nos adentramos ya en el elemento nuclear o central de la controversia, esto es, determinar si la actividad desarrollada por los deportistas y clubs, exhibiendo en los eventos deportivos, el nombre de la FDG y de sus patrocinadores, constituye o no una prestación de servicios a los efectos del IVA y si, recíprocamente, las cantidades abonadas por la FDG -«ayudas monetarias»- a tales deportistas y clubs constituyeron una verdadera contraprestación. El abogado del Estado identifica como tema central del recurso de casación lo que se acaba de expresar al afirmar «que la verdadera *ratio decidendi* [de la sentencia impugnada] consiste en que no hay una auténtica reciprocidad de prestaciones, esto es, en que no puede hablarse de contraprestación». Es el propio tribunal de instancia, el que, tras la oportuna valoración de los hechos (que no nos corresponde sustituir), identifica esa difusión de la actuación de la recurrente y que, además, califica como de «retorno publicitario», lo que, ya de por sí, dibuja una doble prestación, aunque según la propia sentencia, no suponga realmente una «contraprestación equivalente al dinero recibido». En la relación o negocio jurídico destinado al fomento de una determinada actividad, han de tener cabida también otro tipo de consideraciones como las que revela objetivamente el caso enjuiciado a través de la sentencia de instancia, resultando habitual que el patrocinador (por ejemplo, una empresa o una industria) pretenda difundir su imagen y, en definitiva, asociarla a una actividad socialmente aceptada -incluso deseada, como es la práctica del deporte-, unida, en definitiva, al modo de vida saludable que, con mayor o menor raigambre, parece haberse instalado en las sociedades actuales. La aportación económica de la FDG se perfila con los caracteres definidores de una contraprestación, como contrapartida a esa actividad de exhibición, publicitación o patrocinio, asumida por los deportistas y entidades deportivas sin que, a juicio de la recurrente, su carácter dinerario o no afecte al carácter económico de la actividad. Y es que, en el fondo de toda esta cuestión, parece subyacer otro planteamiento, deslizado tanto por las partes como por el tribunal de instancia, el relativo a la proximidad de este tipo de actividades a la genuina actividad administrativa de subvencionar determinados eventos, a la vista de la naturaleza de la FDG y de la procedencia de los fondos que gestiona. Ahora bien, por mucho que pueda pesar el origen de la recurrente o el cauce eminentemente público de la obtención de sus fondos, una vez que taxativamente se ha afirmado que la misma no ejerce -insistimos, con relación a este tipo de actividades- potestades públicas, no existe justificación para situarla en un contexto diferente al de cualesquiera otras empresas o entidades que eventualmente celebrasen dichos negocios jurídicos a las que, además, no se les negaría, como pone de manifiesto el propio caso de analizamos, su derecho a deducir el IVA. De hecho, como reconoce la Administración, si en lugar de tratarse de la FDG, hubieran sido otras entidades -por ejemplo, empresas privadas- las que hubiesen concertado este tipo de negocios jurídicos, no existirían dificultades a la hora de ubicar los mismos en el ámbito de una

actividad económica. Aunque no se haya suscitado directamente, cabría pensar que tales ayudas, observadas bajo el prisma de las normas de la competencia, podrían dibujar ciertas sombras sobre el Derecho de la Unión. Sin embargo, cabe significar que, gran parte de esas ayudas tenían por destinatarios -utilizando la terminología de la sentencia de instancia- a «otras entidades deportivas», en contraposición a las «sociedades deportivas con ánimo de lucro» por lo que, si bien aquellas sombras no se desvanecen por completo -la STJUE de 1 de junio de 2020, asuntos C-262/18 P y C-271/18 P acumulados, (NSJ061595) recuerda que cuando la actividad de un operador consiste en la prestación de servicios de carácter económico, en particular, servicios relacionados con la organización de competiciones deportivas basadas en contratos de patrocinio, publicidad y seguros, destinados a la explotación comercial de dichas competiciones en un entorno de mercado en competencia con otros operadores que persiguen un fin lucrativo, el hecho de que el operador ofrezca tales servicios sin ánimo de lucro no pone en entredicho la calificación económica de la actividad en cuestión-, en cierta medida quedarían disipadas si tenemos en cuenta el contexto de tales negocios jurídicos así como la actividad principal, desarrollada tanto por la FDG como por los deportistas y entidades por ella patrocinados. Los negocios jurídicos celebrados entre, por un lado, una fundación del sector público que, para la realización de fines de interés general, tiene encomendada la tarea de fomentar el deporte y, por otro lado, determinadas entidades deportivas y deportistas que se comprometen a exhibir el logo de la referida fundación a cambio de una suma de dinero, pueden constituir una «prestación de servicios realizada a título oneroso», cuando la expresada fundación no haya ejercido potestades o prerrogativas públicas. Teniendo en consideración que para el TEAR no hay un supuesto de no sujeción sobre la base del ejercicio de eventuales funciones o prerrogativas públicas; que el contexto del asunto perfila, conforme a lo expuesto, una actividad imponible a efectos de IVA, como prestación de servicios de carácter oneroso; y que el TEAR concluye que no hay exención (art. 20.Uno.13.^a LIVA) por la prestación de servicios deportivos directamente a personas físicas, procederá estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la resolución del TEAR y las actuaciones administrativas precedentes en el punto que no reconocen el hecho imponible del IVA en los negocios jurídicos denominados de «patrocinio publicitario», firmados entre, por un lado, la FDG y, por otro lado, determinadas entidades deportivas y deportistas, -en los que éstas últimas se comprometen a exhibir el logo de la referida FDG a cambio de una suma de dinero-, declarando el derecho de la recurrente a la deducción de las cuotas soportadas, como consecuencia de dichos negocios jurídicos. [Vid., ATS de 28 de enero de 2021, recurso n.º 8146/2019 (NFJ080737) y STSJ de Galicia de 19 de septiembre de 2019, recurso n.º 15952/2018 (NFJ080740) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 7 y 20.

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

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

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Sentencia núm. 1267/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 26 de octubre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 8146/2019, interpuesto por la FUNDACION DEPORTE GALEGO ("FDG"), representada por el procurador de los Tribunales don Juan Antonio Garrido Pardo, bajo la dirección letrada de doña Cristina Pedrosa Leis, contra la sentencia de 19 de septiembre de 2019, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (recurso 15952/2018).

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia de 19 de septiembre de 2019, de 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, derivada de acta de disconformidad A02 núm. 72400405, que regularizó el IVA, ejercicios 2009 a 2012.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación.*

1. Preparación del recurso. El procurador don Juan Antonio Garrido Pardo, actuando en nombre y representación de la FDG, mediante escrito de 7 de noviembre de 2019 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 19 de septiembre de 2019.

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, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 28 de enero de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"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."

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). Don Juan Antonio Garrido Pardo, procurador de los Tribunales, actuando en representación de la FDG, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 23 de marzo de 2021, que observa los requisitos legales.

Considera que, en virtud de los negocios jurídicos celebrados durante los ejercicios controvertidos, los deportistas y clubs deportivos patrocinados por la FDG se obligaron a realizar, utilizando sus propios medios y recursos, una serie de prestaciones de carácter publicitario a su favor e, incluso, de los patrocinadores de la Fundación, las cuales fueron perfectamente delimitadas en los contratos suscritos. A cambio de las actuaciones a que se obligaron los deportistas y clubs deportivos patrocinados, la Fundación se comprometió a la entrega de la correspondiente contraprestación, en forma de aportación económica para la realización de su actividad deportiva. Además -sigue expresando- el importe de la aportación económica a la que se obligaba la Fundación para con sus patrocinados fue fijado en atención al retorno publicitario al que se comprometían éstos, teniendo en cuenta la capacidad de influencia o difusión que tenían estos deportistas y entidades deportivas.

Estima que nos encontramos ante actividades sujetas a IVA, ante prestaciones de servicios onerosas, en los términos 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, en lo sucesivo, "Directiva 2006/112/CE") y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, así como en virtud de los artículos 4 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, "LIVA").

Para la FDG, la sentencia recurrida ha realizado una exégesis y aplicación inadecuada 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") al entender dicha sentencia que los deportistas y clubs deportivos patrocinados por la Fundación son entidades beneficiarias del mecenazgo y que, por tal razón y prescindiendo de cualquier otra consideración, los contratos de patrocinio formalizados entre los ejercicios 2009 a 2012 son necesariamente convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general regulados en la citada Ley 49/2002.

Precisa que la pretensión deducida en el presente recurso de casación tiene por objeto la imposibilidad de considerar que los negocios jurídicos en virtud de los cuales una parte realiza acciones publicitarias a favor de otra a cambio de una contraprestación para la realización de actividades deportivas, cuando dicha contraprestación equivale o es fijada atendiendo al retorno publicitario al que se obliga la primera, son convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general que no constituyen actividad económica sujeta a IVA, así como la imposibilidad de calificar un negocio jurídico como convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general en atención a los sujetos que participan en el mismo. Y ello por cuanto la normativa aplicable sujeta al impuesto, las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, con independencia de los fines perseguidos y de la condición de los sujetos que intervienen, y sin que pueda extenderse el ámbito de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general a otros sujetos que no ostentan la condición de entidades beneficiarias del mecenazgo.

Denuncia, finalmente, que la sentencia ha entrado a valorar el contenido obligacional de los contratos de patrocinio celebrados con deportistas y clubs deportivos que no tienen la condición de sociedad deportiva con ánimo de lucro pese a que ni en vía económico-administrativa ni en vía administrativa fueron objeto de debate las obligaciones asumidas por las partes en virtud de estos contratos, habiéndose cuestionado por primera vez en vía contenciosa, concluyendo que dicha sentencia infringe los citados artículos 33.1 de la LJCA y 218.2 de la LEC, con relación al artículo 24 de la Constitución.

Y solicita se dicte sentencia con los siguientes pronunciamientos:

(i) Que se estime íntegramente el recurso de casación formulado contra la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 19 de septiembre de 2019, dictada en el recurso 15952/2018, casando y anulando la misma.

(ii) Que se estime el recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 7 de junio de 2018, dictada en el procedimiento 15/05379/2014, por la que se acordó estimar en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la desestimación del recurso de reposición formulado frente al acuerdo de liquidación de 27 de junio de 2014, revocando y anulando la citada Resolución por no ser conforme a Derecho y los acuerdos de liquidación que traigan causa de la misma.

(iii) Que se reconozca que los negocios jurídicos celebrados por la Fundación Deporte Galego con deportistas y clubs deportivos entre los ejercicios 2009 a 2012 son contratos de patrocinio publicitario que constituyen prestaciones de servicios onerosas sujetas a IVA.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, presentó escrito de oposición de fecha 10 de mayo de 2021, argumentando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario que, si bien es cierto que la Sala de instancia declara que el elemento determinante para resolver la cuestión es el contenido de los contratos de patrocinio, no lo es que dicha Sala haya calificado los contratos a que se refiere el presente recurso de casación (contratos en los que la recurrente asume el papel de "patrocinador") como convenios de colaboración empresarial y que la sentencia no ha vulnerado los preceptos de la Ley 49/2002.

Por otro lado, opone que no puede admitirse que el necesario examen del contenido obligacional de los contratos sea una cuestión nueva introducida por el abogado del Estado y recogida por la Sala de instancia, por lo que -concluye- no se han infringido los artículos 33.1 LJCA y 218 LEC con relación al artículo 24 CE.

Que, si bien para el escrito de interposición el importe satisfecho por la recurrente a sus patrocinados se fijó "en atención al retorno publicitario" y, por tanto, deduce que hay operaciones sujetas a IVA, esa mera afirmación por parte de la recurrente no puede admitirse como evidencia, dado que la Sala de instancia, en el ámbito de la valoración de la prueba y la calificación de los contratos celebrados, llega a una conclusión contraria.

Para el abogado del Estado no puede admitirse que la onerosidad esté presente en los contratos de patrocinio celebrados por la recurrente, atendiendo únicamente a su denominación y prescindiendo de la conclusión alcanzada por la Sala de instancia sobre la base de un examen de dichos contratos.

Y, con relación a la cuestión doctrinal suscitada, postula que "[c]onforme 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-, no conforman el hecho imponible del IVA por faltar el requisito de la onerosidad con relación a los expresados pagos, sin que sea relevante el hecho de que, 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. "

Solicita de esta Sala que se dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

5. Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 12 de mayo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 22 de julio de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 13 de octubre de 2021, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La delimitación de la controversia.*

Abordar el presente recurso reclama, en primer término, un esfuerzo de delimitación a los efectos de desbrozar la controversia de la que dimana el interés casacional.

A estos efectos, identificaremos en este primer fundamento cuáles son los negocios jurídicos que han generado el debate desde el punto de vista del hecho imponible del IVA para, posteriormente, seguir avanzando en ese acotamiento con relación al eventual ejercicio o no de funciones públicas, punto de partida, necesario, para adentrarnos en el estudio de los aspectos nucleares que suscita el recurso de casación.

El análisis de la actuación inspectora que subyace al presente recurso de casación y el de las distintas vías de impugnación abiertas por la FDG, tanto en sede económico-administrativa como a través del proceso judicial de instancia, culminado por la sentencia que ahora revisamos, han puesto de manifiesto que la recurrente realizaba distintos tipos de actividades que, conforme a la sistemática propuesta por la propia Administración, conviene diferenciar en dos grupos

(i) Actividades cuya realización comportaba ingresos de terceros para FDG (distintos de los procedentes de la Xunta por subvenciones o dotaciones presupuestarias, u otro ente del sector público derivados de encomiendas).

En particular, dentro de esta categoría de actividades, cabe destacar los ingresos por prestación de servicios publicitarios derivados de los contratos suscritos con sus patrocinadores (la Inspección consideró que sólo respondían a patrocinios publicitarios los suscritos con ciertas entidades -BEGANO SA, GALICIA CALIDADE SA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE XESTIÓN DO PLAN XACOBEO SA, respondiendo los restantes a ingresos derivados de "colaboraciones en actividades de interés general", asimilables a las donaciones, al limitarse FDG a difundir la participación del colaborador sin que se haya aportado prueba alguna, ni resulte del contrato el desarrollo de una actividad o compromiso que exceda de esta mera difusión).

Pues bien, en estos negocios jurídicos, formalizados a través de contratos de patrocinio, FDG recibía ingresos de estas empresas o entidades, ostentando, en consecuencia, la posición de "patrocinada". Estas empresas se consideraban, por el contrario, "patrocinadoras" de FDG y de las actividades deportivas que la misma fomentaba, haciéndose constar así en los eventos deportivos que organizaba.

Con relación a este tipo de actividades, el TEAR estimó la reclamación de FDG, entendiendo que "no hay convenios de colaboración empresarial, sino que todos son contratos de patrocinio publicitario" y, por tanto, sujeción a IVA, de acuerdo con el siguiente razonamiento:

"Por lo que se refiere a los contratos de patrocinio publicitario suscritos por FDG, la Inspección defiende que algunos de ellos, en los que no se ha aportado la memoria justificativa de las actividades realizadas, constituyen convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general del artículo 25 de la Ley 49/2002, no considerando tal actividad una prestación de servicios sujeta a IVA y con derecho a deducción. La parte recurrente

argumenta, en contra, que varios contratos admitidos por la Inspección como de patrocinio publicitario son del mismo tenor literal que los calificados como convenios de colaboración en actividades de interés general.

Pues bien, tras analizar la documentación que obra en el expediente sobre los referidos contratos, en opinión de este TEAR no queda suficientemente acreditado que algunos de éstos, con estructura, cláusulas y términos muy similares a los restantes que sí se admiten como de patrocinio publicitario por la Inspección, constituyan convenios de colaboración empresarial, sin que la falta de presentación en los mismos de la memoria justificativa de las acciones de difusión realizadas justifique la alteración de su naturaleza, debiendo, por ello, considerarse todos como contratos de patrocinio publicitario."

Consecuentemente, estos negocios jurídicos se encontraban sujetos a IVA, conclusión que, al no constar su impugnación por la Administración, debe entenderse firme.

(ii) Actividades que no daban lugar a ingresos de terceros: se centraban principalmente en la gestión y control de fondos otorgados a agrupaciones y entidades deportivas, así como a deportistas de alto nivel, para el cumplimiento de su finalidad específica (fomento del deporte en la comunidad autónoma), esencialmente, a través de ayudas monetarias directas a deportistas y clubs y a través de patrocinios a clubs gallegos de alta competición de diversas categorías y a deportistas, así como patrocinios y ayudas para la realización de eventos deportivos relevantes a celebrar en Galicia.

Aquí se ubica el elemento matriz de la controversia. Se trata, en definitiva, de determinar si tales ayudas, otorgadas por FDG a deportistas y clubs de Galicia constituyeron o el hecho imponible del IVA. Más específicamente, se trata de determinar si estamos ante una prestación de servicios de carácter oneroso, naturaleza que defiende la parte recurrente al entender que en virtud de los negocios jurídicos celebrados durante esos ejercicios, los deportistas y clubs deportivos patrocinados por la FDG se obligaron a realizar, utilizando sus propios medios y recursos, una serie de prestaciones de carácter publicitario a su favor e, incluso, a favor de los patrocinadores de la FDG, que estaban perfectamente delimitadas en los contratos. Y, a cambio de las actuaciones a que se obligaron los deportistas y clubs deportivos patrocinados, la FDG se comprometió a la entrega de la correspondiente contraprestación, en forma de aportación económica para la realización de su actividad deportiva.

Tales ayudas económicas tenían como contraprestación el retorno publicitario que recibía la FDG y sus entidades patrocinadoras, en el sentido de difusión de su actuación a favor del deporte (imagen corporativa que se difunde entre los socios, miembros del club, espectadores...), difusión que se comprometían a realizar los deportistas y clubs que recibían dichas ayudas.

Además, según expone la recurrente, el importe de la aportación económica a la que se obligaba la FDG para con sus patrocinados se fijaba en atención al retorno publicitario al que se comprometían éstos, teniendo en cuenta la capacidad de influencia o difusión que tenían estos deportistas y entidades deportivas

Por tanto, a diferencia de lo que ocurría con el primer grupo de actividades, en este segundo grupo, FDG parece situarse en una posición de "patrocinadora" de tales deportistas o entidades, que asumieron el compromiso de exhibir el logo o nombre de la FDG en aquellos eventos deportivos para los que hubieran recibido la correspondiente aportación económica

Este es, por tanto, el objeto del debate que tiene interés casacional, tal y como concreta el Auto de Admisión.

Segundo. *La respuesta del TEAR: ausencia de ejercicio de funciones o prerrogativas públicas.*

"La entidad se encuentra sujeta a IVA por no ejercer potestades públicas": Con esta rotundidad, el TEAR descarta que la FDG tuviera atribuidas prerrogativas o potestades públicas en el otorgamiento de las ayudas y, por ende, que debiera quedar excluida del IVA, vía no sujeción del artículo 7.8 LIVA -"entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas...sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria"-.

Este concreto aspecto fue objeto de debate y análisis tanto ante la Inspección como en sede económico-administrativa, explicitando el TEAR la conclusión referida que, nuevamente, por resultar incontrovertida en sede jurisdiccional debe quedar fuera de nuestro estudio. No obstante, esta circunstancia no impedirá que, a lo largo de esta sentencia, pueda evocarse dicho planteamiento en la medida que resulte necesario a los efectos de indagar el hecho imponible del IVA en este caso.

A estos efectos, procede dejar constancia de la secuencia de posiciones que los distintos protagonistas de esta controversia han venido manteniendo.

Así, para la Inspección, la FDG es un organismo de derecho público que realiza actividades de naturaleza administrativa en ejercicio de funciones públicas.

Sin embargo, el TEAR rechazó esa conclusión, esbozando, en primer término, el planteamiento de cada una de las partes:

"CUARTO. El análisis de las cuestiones de fondo viene precedida por la calificación que la Inspección atribuye a la Fundación Deporte Gallego a los efectos del IVA, concluyendo que es un organismo de Derecho Público que realiza actividades de naturaleza administrativa en ejercicio de las funciones públicas que corresponden a la Xunta de Galicia (concretadas en la promoción de las prácticas deportivas en la Comunidad Autónoma), y por tanto, no sujetas al IVA, y actividades económicas sujetas al IVA, unas exentas y otras no exentas, con las consecuencias que ello va a provocar sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas de IVA.

Constata la Inspección que se trata de un ente fundacional íntegramente dependiente de la Comunidad Autónoma de Galicia (la fundación fue constituida por la Xunta de Galicia el 2704-2001, a través de la Secretaría Xeral para o Deporte, siéndole aplicable la Ley 7/1983, de 22 de junio, de Régimen de Fundaciones de Interés Gallego), en el que concurren las siguientes circunstancias...

[...]

La entidad reclamante, por contra, entiende que no resulta aplicable a ninguna de sus actividades el supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), tanto en su aspecto subjetivo, al considerar que no cabe basarse en jurisprudencia del Tribunal Supremo ampliamente superada para encuadrar a FDG en el concepto de "organismos de derecho público", como 8 en el objetivo, al diferenciar entre fines de interés general y funciones públicas, sin que pueda ejercer potestades públicas por imperativo de la Ley"

Posteriormente, el TEAR rebatió la apreciación de la Inspección, considerando que no cabía apreciar el supuesto de no sujeción del artículo 7.8 LIVA, basándose en una previa resolución del TEAC:

"QUINTO. Sobre esta concreta cuestión relativa a la sujeción en el IVA de las actividades realizadas por FDG, se ha pronunciado en fechas recientes el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en acuerdo de 22102/2018, de estimación parcial del recurso de alzada ordinario, R.G. 427/2018, contra la resolución de 9/10/2014 de este TEAR de Galicia por la que se estimaban en parte las reclamaciones económico-administrativas números NUM000, NUM001 y NUM002, interpuestas a su vez frente a los acuerdos de liquidación definitiva en los que se regularizaba el IVA declarado por la entidad de los ejercicios 2003 a 2007 en similares términos que en la liquidación tributaria impugnada en la presente reclamación.

En los fundamentos de derecho segundo y tercero de la resolución del Tribunal Central, que se reproducen a continuación por su relación directa con el caso, se analizan las condiciones y requisitos para la aplicación del supuesto de no sujeción al IVA en las actividades de los entes públicos y se determina que para las actividades por las que la Fundación no obtiene ingresos de terceros, aquellas consideradas como ayudas monetarias no van a quedar sujetas al impuesto, mientras que las encomiendas de gestión efectuadas por FDG estarán sujetas y no exentas en el IVA al no resultar acreditado que la entidad ostente prerrogativas de poder público."

Pues bien, trayendo a colación la resolución del TEAC, en la que se inspira la resolución del TEAR, impugnada en la instancia, debe enfatizarse que el TEAC partió de la siguiente consideración "[...]No se discute que nos encontramos ante una fundación integrada en el sector público autonómico, pero con personalidad jurídica privada, creada para la realización de fines de interés general."

A partir de lo expuesto, la resolución del TEAR afirma lo siguiente con relación a las liquidaciones impugnadas, base del presente recurso de casación.

"Coincide este TEAR de Galicia con lo dicho por el TEAC respecto de la sujeción en el IVA de las actividades de FDG, de tal forma que aunque la Fundación pudiese ser considerada como un "organismo de derecho público" a efectos de lo dispuesto en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva IVA), no tiene atribuidas prerrogativas o potestades públicas ni por mandato legal (el artículo 115 de la Ley 16/2010, de 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración general y del sector público autonómico de Galicia, determina que las fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma no podrán ejercer potestades públicas ni estatutario (el propio artículo 2.3 de los estatutos de FDG se encarga de prohibir el ejercicio de potestades públicas).

También debe tenerse en cuenta que en el periodo al que se extiende la regularización tributaria practicada por la Inspección, ejercicios 2009 a 2012, no hay constancia en las cuentas anuales presentadas por la entidad ni se ha puesto de manifiesto durante la comprobación inspectora, de la realización de actividades por FDG en virtud de encomiendas de gestión, de manera que la totalidad de las actividades realizadas por FDG en las que no se obtienen ingresos de terceros van a estar constituidas en el periodo comprobado por las ayudas económicas (calificadas por FDG como ayudas monetarias) a deportistas y clubs gallegos, para la organización de determinados eventos deportivos a través de convenios de colaboración con entidades gallegas, y a través de patrocinios a clubs gallegos de alta competición y deportistas. Dichas ayudas monetarias, por las que FDG no repercute IVA y nada se alega en la reclamación, se consideran, al igual que hace el Tribunal Central, como no sujetas a IVA al no

corresponder las cantidades entregadas por FDG a ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios sujeta al impuesto."

Los párrafos transcritos constituyen una muestra del debate suscitado en vía económico-administrativa en torno a esta cuestión y permiten comprender la verdadera razón de la denegación de la deducción del IVA, solicitada por la entidad recurrente.

En efecto, por un lado, el TEAR niega que estemos ante un supuesto de no sujeción del art 7.8 LIVA, lo que le permite formular, en abstracto, la conclusión ya referida de que "la entidad se encuentra sujeta a IVA por no ejercer potestades públicas".

Pero, por otro lado, la deducción se niega no en atención a unas eventuales funciones o prerrogativas públicas sino por "no corresponder las cantidades entregadas por FDG a ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios sujeta al impuesto" concluyendo el TEAR que "no están sujetas al impuesto la totalidad de actividades por las que no se obtienen ingresos de terceros, que consisten en la entrega de ayudas a deportistas y clubs."

Conviene recordar, no obstante, que como ha reiterado el Tribunal de Justicia -entre otras, sentencia de 24 de octubre de 2002, Aéroports de Paris/Comisión, C 82/01 P, ECLI: EU:C:2002:617, apartado 74; y de 1 de julio de 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376-, el hecho de que una entidad disponga de prerrogativas de poder público para el ejercicio de una parte de sus actividades no impide calificarla de empresa a efectos del Derecho de la Unión de la competencia en lo que respecta al resto de sus actividades económicas, de lo que se desprende que "la calificación de actividad vinculada al ejercicio de prerrogativas de poder público o de actividad económica debe hacerse de manera separada para cada actividad ejercida por una determinada entidad".

Tercero. *La respuesta de la Sala de instancia: inexistencia de contraprestación equivalente al dinero recibido.*

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia refrenda la exclusión del IVA y, por tanto, del derecho a deducir, sobre la base de la siguiente argumentación:

"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 [...]

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

[...]

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."

La recurrente denuncia que la sentencia ha modificado los términos del debate, sugiriendo una reformatio in peius. Según el escrito de interposición, "la sentencia ha entrado a valorar el contenido obligacional de los contratos de patrocinio celebrados con deportistas y clubs deportivos que no tienen la condición de sociedad deportiva con ánimo de lucro. Ahora bien, dicha actuación le estaba vetada toda vez que ni en vía económico-administrativa ni en vía administrativa fueron objeto de debate las obligaciones asumidas por las partes en virtud de estos contratos, habiéndose cuestionado por primera vez en vía contenciosa."

Esta afirmación no es certera pues, el contenido obligacional de tales negocios jurídicos ha estado siempre presente en vía administrativa y, también, económico-administrativa, hasta el punto de que, incluso, el TEAR consideró - analizando los negocios jurídicos relativos a las actividades por las que la recurrente obtuvo ingresos de terceros-, que se trataban de contratos de patrocinio.

Pero es que, además, el objeto del debate en la instancia -y, por tanto, el de esta casación- versó sobre si estaban o no sujetas a IVA las actividades por las que la recurrente no obtuvo ingresos procedentes de terceros, pues la FDG ya había obtenido un pronunciamiento favorable con relación a aquellas actividades de las obtuvo tales ingresos, que -recordemos- el TEAR calificó como contratos de patrocinio y, por tanto, sujetas a IVA.

Cuarto. El patrocinio y la distinta posición de la FDG.

Con relación a las actividades que comportaban ingresos de terceros para FDG (que, recordemos, quedan fuera del recurso de casación), como ya hemos aclarado en el Fundamento de Derecho Primero, el TEAR afirmó que "no hay convenios de colaboración empresarial, sino que todos son contratos de patrocinio publicitario"

Sin embargo, las actividades a las que se refiere el recurso de casación (actividades cuya realización no comportaban ingresos de terceros) también se formalizaron a través de contratos de patrocinio, como deja expresa la sentencia recurrida:

"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

[...]

"TERCERO. Con estas bases teóricas debemos resolver el debate y resulta obligado descender a la realidad de los hechos, y esta no es otra que los contratos de patrocinio. En el expediente figuran los planes de patrocinio

de los años 2009 a 2012 que tienen como beneficiarios a club A y B, según desarrollen su actividad en ligas regulares (A-equipos de fútbol 2a B y liga LEB oro y plata de baloncesto y otras competiciones) o no (B).

En las diligencias 42 se recogen los beneficiarios y en los años 2009-12 existen algunas sociedades deportivas, club deportivo, asociaciones... , se recoge en el contrato con un club ciclista (SPOL) cuáles son las obligaciones:

El pago -por parte de la FUNDACIÓN DEPORTE GALEGO- se realiza en dos momentos: firma del contrato: 60% y última competición (40%), condicionándola a una certificación que acredite el cumplimiento de las obligaciones y memoria. Es causa de resolución el incumplimiento de las obligaciones contractuales."

Por tanto, resulte incontrovertido que la FDG y las entidades a las que patrocinaba o publicitaba firmaron unos contratos que aparecen designados a lo largo de las actuaciones administrativas y judiciales como "contratos de patrocinio", calificación jurídica que, no obstante, niega la Administración.

Llegados a este punto, conviene apuntar que, más allá de la calificación jurídica de los contratos que encauzan las relaciones jurídicas de las partes y, por ende, más allá del régimen jurídico nacional aplicable -como pudiera ser el de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad o el de la Ley 49/2002, a la que aludiremos a continuación- el hecho imponible del IVA debe analizarse bajo el prisma que proporciona el Derecho de la Unión Europea, respondiendo a una variadísima tipología fáctica y jurídica, en la que cobran protagonismo conceptos tales como el de la propia noción de "actividades económicas", su realización "con carácter independiente" (artículo 9 Directiva 2006/112/CE), sin olvidar el elemento nuclear de esta controversia, "las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" (artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE)

Ahora bien, con independencia de la calificación específica que pudieran merecer los negocios jurídicos que se encuentran en la base de esta discusión, resulta exigible cierta coherencia a las partes en la defensa de sus respectivas posiciones. Como denuncia la recurrente -con cierta razón- si el TEAR admite que estamos ante contratos de patrocinio y estos se consideran sujetos a IVA no resulta coherente -como línea de principio, pues todo dependerá de si se reconoce o no una prestación de servicios onerosa- otorgar un tratamiento distinto en función de quién ocupe la posición de patrocinador y patrocinado.

Cosa distinta será la consideración fiscal de FDG (sujeto pasivo de IVA o sujeto repercutido), según la posición que ocupara en estos contratos de patrocinio, es decir, según fuere la FDG la patrocinada -exhibiendo el "logo" o "denominación" de determinadas empresas o entidades que, a estos fines, le aportaban una serie de cantidades económicas- o según fueren los deportistas o clubs los patrocinados por la FDG cuando era ésta la que les entregaba dichas cantidades a cambio de exhibir y publicitar su "logo" o "denominación"

En su oposición al recurso de casación, el abogado del Estado viene indirectamente a alertar de los efectos que pueden provocar estas distintas posiciones en el ámbito de estas relaciones de patrocinio, al transcribir en parte el acta de Inspección: "No debe inducir a confusión el hecho de que las ayudas a los clubs y deportistas se efectúen a través de contratos de patrocinio publicitario, mediante los cuales los perceptores de los fondos se comprometen a difundir la colaboración de la propia Fundación Deporte Galego, así como la de la Xunta de Galicia u otros organismos como son el Xacobeo o Galicia Calidades a través de determinadas acciones publicitarias (en material, ropa deportiva, vehículos y locales, etc., que se especifican), convirtiéndose así la FDG en uno de los patrocinadores de las mismas. Son los perceptores los que se comprometen a efectuar las actuaciones publicitarias. La Fundación Deporte Galego distribuye los fondos y controla el cumplimiento del contrato, lo cual no constituye la prestación de un servicio publicitario por parte de la Fundación sino la realización de unos gastos equivalente a gastos de publicidad generales..."

En cualquier caso, esta cuestión ha sido abordada de forma imprecisa pues, el TEAR afirma que, por dichas "ayudas monetarias", la FDG "no repercute IVA", sin embargo, nada refiere sobre la circunstancia de que, por las mismas, la FDG habría soportado las oportunas cuotas de IVA, toda vez que -no debemos olvidar- la regularización tributaria comportó la minoración de las bases imponibles y cuotas de IVA repercutidas, pero también la negativa del derecho a deducir las cuotas soportadas por IVA, lo que evidencia la propia sentencia impugnada cuando se refiere al "IVA repercutido por los deportistas (y entidades deportivas) por los contratos de patrocinio."

En efecto, cumple recordar que, a efectos del IVA, el concepto de "sujeto pasivo" debe definirse con relación al de "actividad económica" en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE, de manera que es la existencia de dicha actividad -y quien la desarrolla- la que justifica la calificación de sujeto pasivo, considerándose sujetos pasivos, según el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva, a quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, dicha actividad económica (por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de enero de 2021, AJFP Sibiu y DGRFP Bra^ov C-655/19 ECLI: EU:C:2021:40, apartado 25).

No sobra advertir que, como ha puesto de manifiesto el Tribunal de Justicia -si bien, en un contexto diferente-, cabe rechazar que prestaciones de servicios similares que, por tanto, compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencias del Tribunal de Justicia de 4 de mayo de 2017, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, C 699/15; y de 14 de junio de 2007, Horizon College, C 434/05, EU:C:2007:343, apartado 43).

Quinto. La Ley 49/2002 y el hecho imponible del IVA.

La sentencia impugnada se refiere a lo largo de su exposición a la Ley 49/2002, aludiendo, por remisión a otra sentencia, a que, como criterio diferenciador, el elemento subjetivo (las partes que celebran el negocio jurídico) no es esencial pero, desde luego, es un criterio significativo (si quien lo celebra -una de las partes- queda incluida en el ámbito de la Ley 49/2002).

A estos efectos subraya "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."

Ahora bien, la circunstancia de que las sociedades deportivas con ánimo de lucro no tengan encaje en la Ley 49/2002 no tiene por qué comportar una suerte de correlativo reconocimiento del hecho imponible del IVA.

En efecto, como hemos expresado, el hecho imponible del IVA se configura a partir de la Directiva 2006/112/CE y de la LIVA. Esta es la premisa de la que debe partirse, de manera que, podría ocurrir que el negocio jurídico celebrado con una entidad con ánimo de lucro no estuviera sujeto a IVA si no se cumplen las condiciones del hecho imponible, pero si tales condiciones concurren -a salvo de algún supuesto específico de no sujeción- la conclusión habría de ser la contraria.

De la misma manera, las "otras entidades deportivas" de la Ley 49/2002 -eventualmente y, de nuevo, al margen de supuestos específicos de no sujeción o de exención- repercutirían el IVA de darse el hecho imponible.

Por otro lado, el artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no debe ser interpretado como configurador o condicionante del hecho imponible del IVA a los efectos que nos ocupan.

Expresa dicho precepto: "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".

Con relación a ese apartado 2 del artículo 25, cabe apuntar que, fuera de la libertad de acción que concede la Directiva 2006/112/CE, el legislador nacional no puede configurar, a efectos de IVA, lo que ha de entenderse por una prestación de servicios onerosa.

En cualquier caso, el llamamiento del propio precepto "a los efectos previstos en esta Ley" corroboran dicha imposibilidad. Tampoco cabe obviar el objeto y el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, esto es, "regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características" y "los incentivos fiscales al mecenazgo", debiéndose entender por mecenazgo "a efectos de esta Ley...la participación privada en la realización de actividades de interés general" (artículo 1.1), de la misma manera que tampoco debe preterirse que "[e]n lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales." (artículo 1.2).

Sin embargo, la sentencia de instancia excluye el IVA al atisbar una especie de mecenazgo que, además, define por exclusión o contraposición a lo que considera "...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."

Apunta en su contestación a la demanda el abogado del Estado que, no es cierto que la Sala de instancia haya calificado los contratos a que se refiere el presente recurso de casación (contratos en los que la recurrente asume el papel de "patrocinador") como convenios de colaboración empresarial y que "una cosa es que la Sala, para adentrarse en la verdadera naturaleza de los contratos celebrados establezca una comparación entre el contrato de patrocinio y el convenio de colaboración en actividades de interés general, lo que sirve para establecer pautas en orden a la sujeción al IVA, y otra distinta que la Sala califique esos contratos como convenios"

De hecho, el abogado del Estado reconoce que "es cierto que la mención a la Ley 49/2002 puede inducir a confusión, pero queda claro que la Sala se sirve de la distinción porque aporta criterios válidos para calificar la verdadera naturaleza de los contratos de patrocinio celebrados, pero sin realizar tal equiparación"

Pero es aquí, precisamente, donde reside el error interpretativo de la sala de instancia, toda vez que la Ley 49/2002 no disciplina ni se refiere al IVA por lo que los convenios de colaboración empresarial, regulados en su artículo 25, no deberían constituir -cuando menos, con relación a este caso- un referente o un contrapunto exegético del hecho imponible del IVA.

Sexto. Concurrencia de una prestación de servicios onerosa.

Reducidos los contornos del debate, nos adentramos ya en el elemento nuclear o central de la controversia, esto es, determinar si la actividad desarrollada por los deportistas y clubs, exhibiendo en los eventos deportivos, el nombre de la FDG y de sus patrocinadores, constituye o no una prestación de servicios a los efectos del IVA y si, recíprocamente, las cantidades abonadas por la FDG -"ayudas monetarias"- a tales deportistas y clubs constituyeron una verdadera contraprestación.

El abogado del Estado identifica como tema central del recurso de casación lo que se acaba de expresar al afirmar "que la verdadera ratio decidendi [de la sentencia impugnada] consiste en que no hay una auténtica reciprocidad de prestaciones, esto es, en que no puede hablarse de contraprestación."

Ello exige, en primer término, descubrir en qué consistió la eventual entrega o prestación de servicios y, en su caso, la eventual contraprestación, a los efectos, en su caso, de identificar una actividad económica imponible por el IVA.

Pues bien, la recurrente ha venido manteniendo que los deportistas y entidades que recibían la correspondiente aportación económica de la FDG se obligaban a prestar servicios publicitarios y de difusión a su favor y al de sus patrocinadores, prestaciones que se encontraban delimitadas en los contratos suscritos y que equivaldrían a las cantidades que percibían de la FDG.

Así planteada la cuestión, no nos corresponde incidir sobre los aspectos concretos de esos denominados contratos de patrocinio, pues dicha tarea comportaría una apreciación de carácter probatorio que, como es sabido, queda extramuros del recurso de casación.

Nos compete, en cambio, partir de aquellos aspectos fácticos que resultan pacíficos para interpretarlos con base al Derecho y decantar la doctrina para la resolución del asunto.

En este sentido, los deportistas y entidades que percibían dichas cantidades de la FDG se comprometieron a difundir esta circunstancia, pues así lo reconoce expresamente la sentencia impugnada al afirmar que, se trataba de una "difusión de su actuación a favor del deporte (imagen corporativa que se difunde entre los socios, miembros del club, espectadores...)."

Por tanto, es el propio tribunal de instancia, el que, tras la oportuna valoración de los hechos (que no nos corresponde sustituir), identifica esa difusión de la actuación de la recurrente y que, además, califica como de "retorno publicitario", lo que, ya de por sí, dibuja una doble prestación, aunque según la propia sentencia, no suponga realmente una "contraprestación equivalente al dinero recibido."

Sin embargo, el hecho imponible del IVA no exige que la contraprestación sea "equivalente al dinero recibido", en el sentido que mantiene el tribunal de instancia.

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la calificación de "operación a título oneroso" tan solo exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo.

Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de julio de 2019, "UniCredit Leasing" EAD, C 242/18, apartado 69; y de 10 de enero de 2019, A, C 410/17, EU:C:2019:12, apartado 31).

A nuestro juicio, de esta jurisprudencia se deduce que lo que resulta imprescindible es la constatación de las contraprestaciones recíprocas, toda vez que el carácter incierto de su existencia, en particular, de una retribución u onerosidad, rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba (sentencias del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016, Odvolací finanèní øeditelství, C-432/15, apartado 29; y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 43).

Es decir, para excluir el hecho imponible del IVA, la incertidumbre o, mejor dicho, la indefinición, debe recaer sobre la existencia o realidad de los elementos que definen la relación jurídica, esto es, por un lado, la prestación de un servicio y, por otro lado, la correlativa contraprestación.

Sin embargo, conforme a lo que apunta la sentencia impugnada, no parece que existan dudas sobre la existencia de la difusión del nombre de la FDG por los deportistas y por las entidades deportivas que percibieron las aportaciones económicas. Distintas son las eventuales dificultades a la hora de cuantificar esas contraprestaciones, circunstancia que, conforme a lo que se acaba de expresar, no es obstativa para constatar la existencia de estas.

Ciertamente, esa misma dificultad de cuantificación puede, en efecto, convertir en muy compleja la tarea que buscar o indagar la equivalencia o equilibrio que la sentencia impugnada reclama entre las contraprestaciones.

Pero, dicho esto, tal equivalencia o equilibrio -insistimos, en los términos enunciados por la sentencia de instancia- no se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Y, tanto es así, que los jueces de Luxemburgo admiten que la circunstancia de que una operación económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa (sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele, C 520/14; y de 20 de enero de 2005 Hotel Scandic Gåsabäck, C 412/03, EU:C:2005:47, apartado 22).

Desde otra perspectiva, la finalidad que condujo a las partes a celebrar los negocios jurídicos, sin duda ha de tenerse en consideración -como hace la sentencia de instancia- si bien no cabe prescindir de los elementos objetivos que rodean a tales negocios jurídicos para primar, exclusivamente, la intención o ánimo que impulsó a celebrarlos, tanto a la recurrente como a las entidades deportivas por ella beneficiadas.

En efecto, en la relación o negocio jurídico destinado al fomento de una determinada actividad, han de tener cabida también otro tipo de consideraciones como las que revela objetivamente el caso enjuiciado a través de la sentencia de instancia, resultando habitual que el patrocinador (por ejemplo, una empresa o una industria) pretenda difundir su imagen y, en definitiva, asociarla a una actividad socialmente aceptada -incluso deseada, como es la práctica del deporte-, unida, en definitiva, al modo de vida saludable que, con mayor o menor raigambre, parece haberse instalado en las sociedades actuales.

Y, en este sentido, los réditos que pueda generar una actividad de patrocinio pueden ser de muy variada tipología, algunos, incluso, difícilmente perceptibles en términos puramente económicos.

Muchas claves pueden subyacer en la celebración de aquellos negocios -entre ellas, obviamente, la obtención de la propia aportación económica que posibilita la celebración del evento deportivo-, pero lo cierto es que la FDG se hacía más visible - cumpliendo su función primordial de fomentar el deporte- frente al público, consolidando, en definitiva, su imagen y funcionalidad ante la sociedad gallega e, incluso, frente a sus propios patrocinadores.

En este contexto, la aportación económica de la FDG se perfila con los caracteres definidores de una contraprestación, como contrapartida a esa actividad de exhibición, publicidad o patrocinio, asumida por los deportistas y entidades deportivas sin que, a juicio de la recurrente, su carácter dinerario o no afecte al carácter económico de la actividad. Y es que, en el fondo de toda esta cuestión, parece subyacer otro planteamiento, deslizado tanto por las partes como por el tribunal de instancia, el relativo a la proximidad de este tipo de actividades a la genuina actividad administrativa de subvencionar determinados eventos, a la vista de la naturaleza de la FDG y de la procedencia de los fondos que gestiona.

Ahora bien, por mucho que pueda pesar el origen de la recurrente o el cauce eminentemente público de la obtención de sus fondos, una vez que taxativamente se ha afirmado que la misma no ejerce -insistimos, con relación a este tipo de actividades- potestades públicas, no existe justificación para situarla en un contexto diferente al de cualesquiera otras empresas o entidades que eventualmente celebrasen dichos negocios jurídicos a las que, además, no se les negaría, como pone de manifiesto el propio caso de analizamos, su derecho a deducir el IVA. De hecho, como reconoce la Administración, si en lugar de tratarse de la FDG, hubieran sido otras entidades -por ejemplo, empresas privadas- las que hubiesen concertado este tipo de negocios jurídicos, no existirían dificultades a la hora de ubicar los mismos en el ámbito de una actividad económica.

Aunque no se haya suscitado directamente, cabría pensar que tales ayudas, observadas bajo el prisma de las normas de la competencia, podrían dibujar ciertas sombras sobre el Derecho de la Unión.

Sin embargo, cabe significar que, gran parte de esas ayudas tenían por destinatarios -utilizando la terminología de la sentencia de instancia- a "otras entidades deportivas", en contraposición a las "sociedades deportivas con ánimo de lucro" por lo que, si bien aquellas sombras no se desvanecen por completo -la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de junio de 2020, C-262/18 P y C-271/18 P, Comisión/Finlandia, recuerda que cuando la actividad de un operador consiste en la prestación de servicios de carácter económico, en particular, servicios relacionados con la organización de competiciones deportivas basadas en contratos de patrocinio, publicidad y seguros, destinados a la explotación comercial de dichas competiciones en un entorno de mercado en competencia con otros operadores que persiguen un fin lucrativo, el hecho de que el operador ofrezca tales servicios sin ánimo de lucro no pone en entredicho la calificación económica de la actividad en cuestión-, en cierta medida quedarían disipadas si tenemos en cuenta el contexto de tales negocios jurídicos así como la actividad principal, desarrollada tanto por la FDG como por los deportistas y entidades por ella patrocinados.

A modo de reseña final, conviene hacer una referencia al asunto Deliège, C-191/97 (asuntos acumulados C-51/96, C-191/97), en el que el abogado General Cosmas presentó sus conclusiones el 18 de mayo de 1999, ECLI:EU:C:1999:147, siendo resuelto, finalmente por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de abril de 2000, ECLI:EU:C:2000:199.

Haciendo abstracción de las circunstancias particulares del caso -que, evidentemente, difieren del que se encuentra en la base del presente recurso de casación-, resulta posible, no obstante, esbozar ciertos paralelismos, en la medida que la Sra. Olga, obtenía recursos de la práctica del judo, recursos procedentes de ciertas ayudas pagadas por las federaciones belgas, pero también de ciertos patrocinadores.

Pues bien, para el abogado General Cosmas, "la actividad deportiva de una deportista que obtiene ventajas económicas de dicha actividad, en forma de ayudas económicas tanto de las federaciones deportivas de su país como de patrocinadores, en las circunstancias del presente asunto, constituye una actividad económica a efectos del artículo 2 del Tratado CE (actualmente artículo 2 CE, tras su modificación) y, en consecuencia, está protegida por el Derecho comunitario."

Por su parte, la sentencia del Tribunal de Justicia Deliège, recordó que, los conceptos de actividad económica y de prestación de servicios no pueden interpretarse restrictivamente, en la medida que delimitan el

ámbito de aplicación de una de las libertades fundamentales, garantizadas por el Tratado, (sentencia del Tribunal de Justicia 23 de marzo de 1982, Levin, 53/81, Rec. p. 1035, apartado 13), poniendo, finalmente de manifiesto que

"56. A este respecto debe señalarse que las actividades deportivas y, en particular, la participación de un deportista de alto nivel en una competición internacional pueden implicar la prestación de varios servicios distintos, pero estrechamente imbricados, que pueden estar comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 59 del Tratado, aunque algunos de tales servicios no sean pagados por sus beneficiarios (véase la sentencia de 26 de abril de 1988, Bond van Adverteerders y otros, 352/85, Rec. p. 2085, apartado 16).

57. A modo de ejemplo, el organizador de tal competición ofrece al deportista la posibilidad de realizar su actividad deportiva compitiendo con otros contendientes y, correlativamente, mediante su participación en la competición, los deportistas permiten que el organizador ofrezca un espectáculo deportivo al que puede asistir el público, que puede ser retransmitido por televisión y que puede interesar a los anunciantes publicitarios y a los patrocinadores. Además, el deportista brinda a sus propios patrocinadores una prestación publicitaria que se apoya en la propia actividad deportiva."

Septimo. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder conjuntamente a las preguntas del Auto de admisión, declarando lo siguiente:

Los negocios jurídicos celebrados entre, por un lado, una fundación del sector público que, para la realización de fines de interés general, tiene encomendada la tarea de fomentar el deporte y, por otro lado, determinadas entidades deportivas y deportistas que se comprometen a exhibir el logo de la referida fundación a cambio de una suma de dinero, pueden constituir una "prestación de servicios realizada a título oneroso", cuando la expresada fundación no haya ejercido potestades o prerrogativas públicas.

En consecuencia, procederá casar y anular la sentencia de instancia al ser contraria a la doctrina arriba expresada.

A la vista de esta doctrina, teniendo en consideración (i) que para el TEAR no hay un supuesto de no sujeción sobre la base del ejercicio de eventuales funciones o prerrogativas públicas; (ii) que el contexto del asunto perfila, conforme a lo expuesto, una actividad imponible a efectos de IVA, como prestación de servicios de carácter oneroso; y (iii) que el TEAR concluye que no hay exención (art. 20.Uno.13ª LIVA) por la prestación de servicios deportivos directamente a personas físicas, procederá estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la resolución del TEAR y las actuaciones administrativas precedentes en el punto que no reconocen el hecho imponible del IVA en los negocios jurídicos denominados de "patrocinio publicitario", firmados entre, por un lado, la FDG y, por otro lado, determinadas entidades deportivas y deportistas, -en los que éstas últimas se comprometen a exhibir el logo de la referida FDG a cambio de una suma de dinero-, declarando el derecho de la recurrente a la deducción de las cuotas soportadas, como consecuencia de dichos negocios jurídicos.

Octavo. *Costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las costas generadas en la instancia cada parte abonará las suyas y las comunas por mitad .

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Séptimo.

Segundo.

Declarar haber lugar al recurso de casación núm 8146/2019, interpuesto por la FUNDACION DEPORTE GALEGO, representada por el procurador de los Tribunales don Juan Antonio Garrido Pardo, contra la sentencia de 19 de septiembre de 2019, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (recurso 15952/2018), sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la FUNDACION DEPORTE GALEGO contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional ("TEAR") de Galicia de 7 de junio de 2016 (procedimiento 15-05379-2014), anulando dicha resolución y las actuaciones administrativas precedentes en el punto que no reconocen el hecho imponible del IVA en los negocios jurídicos denominados de "patrocinio publicitario", firmados entre, por un lado, la FDG y, por otro lado, determinadas entidades deportivas y deportistas, -en los que éstas últimas se comprometen a exhibir el logo de la referida FDG a cambio de una suma de dinero-, y declarando el derecho de la recurrente a la deducción de las cuotas soportadas, como consecuencia de dichos negocios jurídicos.

Cuarto.

No ha lugar a imponer las costas procesales ni las de este recurso de casación y las causadas en instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.