

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo **SECCIÓN CUARTA** *Secretaría de D. CARLOS BELTRA CABELLO*

SENTENCIA N°:

Fecha de Deliberación: 29/11/2023
Fecha Sentencia: 12/12/2023
Núm. de Recurso: [REDACTED]
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: [REDACTED]
Materia Recurso: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Recursos Acumulados:
Fecha Casación:
Ponente Ilma. Sra. : D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Demandante: FUTBOL CLUB BARCELONA
Procurador: D^o [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]
Letrado:
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Codemandado:

Abogado Del Estado

Resolución de la Sentencia: DESESTIMATORIA

Breve Resumen de la Sentencia:

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo *Sección CUARTA*

Núm. de Recurso: [REDACTED]
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: [REDACTED]
Demandante: FUTBOL CLUB BARCELONA
Procurador: Dº [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N°:

Ilma. Sra.:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU
D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA
D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a doce de diciembre de dos mil veintitrés.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **FUTBOL CLUB BARCELONA**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº [REDACTED] [REDACTED] frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2020**, relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015, siendo la cuantía del presente recurso 22.731.528,34 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Se interpone recurso contencioso administrativo promovido FUTBOL CLUB BARCELONA, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D° ██████████ Calle, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2020, solicitando a la Sala, dicte sentencia por la que, anule y deje sin efecto la resolución del TEAC recurrida.

SEGUNDO: Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia que desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

TERCERO: Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintiocho de noviembre de dos mil veintitrés, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

CUARTO: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO: Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2020, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

Antecedentes del presente recurso:

1.- El origen del presente recurso se encuentra en los acuerdos de 28/06/2018 y 27/12/2018, del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DAST) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) por los que se practican, respectivamente, liquidación y resoluciones sancionadoras por el concepto de Retención/ingreso a cuenta rendimientos del trabajo/profesional IRPF, de los periodos enero de 2012 a junio de 2015, cuantía total de 8.764.118,17 euros la derivada de la liquidación tributaria, y en concepto de sanción por importes de 3.031.893,83 euros (periodo 2012), 4.348.402,79 euros (periodo 2013), 5.172.955,18 euros (periodo 2014) y 1.414.158 euros (periodo 2015).

2.- En fecha 4 de mayo de 2018, una vez instruido el correspondiente procedimiento de inspección, el actuario extendió con relación a la interesada, entre otras, cuatro actas nº ██████████ nº. ██████████ nº. ██████████ y nº. ██████████ atinentes al concepto tributario citado y correspondientes a los periodos indicados que son causa del acuerdo de liquidación que nos ocupa y que incorpora la única propuesta de regularización que contó con la disconformidad de la entidad y que se refiere a los pagos realizados por la entidad a los agentes deportivos de los jugadores del FCB, en razón a unos "Contratos de representación y gestión" suscritos con ellos.

3.- La Inspección concluye que los desembolsos realizados por la entidad a esos agentes se hicieron en nombre y por cuenta de los jugadores a los que, en definitiva, representaban; por lo que, en consecuencia, el IVA facturado por los agentes se ha considerado no deducible para la entidad, mientras que los pagos efectuados por esta a los agentes se han calificado como una mayor retribución de los jugadores sujeta a retención, ya sea a cuenta del IRPF o del IRNR, según los casos.

SEGUNDO: Se alega en primer término la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Debido a la duración excesiva de las actuaciones inspectoras, por cuanto se ha superado el plazo de 27 meses fijado en el artículo 150.5 1 b) de LGT/2015

Las actuaciones inspectoras, que fueron iniciadas el 01/02/2016, finalizaron en fecha 29/06/2018 mediante la notificación del acuerdo de liquidación, lo que supone un exceso en la duración de las actuaciones inspectoras de 58 días.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, en su redacción dada por Ley 34/2015, establece:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. (...)

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No

obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.”

Respecto a la duración de las actuaciones inspectoras, la Administración considera que las actuaciones inspectoras concluyeron en plazo, en virtud de la aplicación de los supuestos de extensión previstos en los artículos 150.4 y 150.5 de la LGT, ya que el plazo de duración de las actuaciones debe extenderse un total de 150 días (60+90) y en las diligencias suscritas por el representante de la recurrente consta la advertencia a éste de que dichos períodos respondían a solicitudes formuladas por él mismo y que serían tenidos en cuenta a los efectos de lo dispuesto en el artículo 150.4 de la LGT; a lo que el recurrente, sin embargo, no opuso, entonces, reserva alguna, sino que, por el contrario, dio su conformidad.

En primer lugar, hemos de advertir que el artículo 150.4 y 5 de la LGT, tras la reforma de 2015, establece una ampliación del plazo de forma automática, sin necesidad de motivación alguna. No es por tanto aplicable la jurisprudencia desarrollada el amparo de la regulación anterior.

En la regulación aplicable, no se trata de imputar dilaciones, sino de un mecanismo de ampliación del plazo en forma automática cuando el interesado manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento.

No se observa falta de diligencia de la Administración, ni tampoco falta de proporcionalidad de la actuación administrativa, pues los extremos señalados en la demanda, no se establecen en la Ley.

En relación con los aplazamientos solicitados y que dan origen a la aplicación del artículo 150.4 de la LGT (y que serían suficientes para evitar el exceso de tiempo en las actuaciones inspectoras), lo cierto es que en la propia demanda el recurrente reconoce haber solicitado dichos aplazamientos, en los siguientes términos:

“El retraso de la comparecencia prevista inicialmente para el día 30 de marzo de 2016 se debe a que mediante correo de fecha 23 de marzo de 2016, la representante del FCB solicitó el aplazamiento de la comparecencia prevista para el día 30 de marzo de 2016 hasta el día 26 de abril de 2016. Y que mediante correo electrónico de fecha 25 de abril de 2016, volvió a solicitar trasladar el día de la comparecencia al día 28 de abril de 2016. (...)

En este caso, la representante del FCB solicitó la cancelación de la comparecencia prevista para el día 14 de julio de 2016 mediante correo de fecha 13 de julio de 2016. (...)

Finalmente, mediante correo de fecha 17 de agosto de 2016 la representante del Club puso de manifiesto a la actuario la imposibilidad de asistir a la visita

programada para el día 29 de agosto de 2016, y proponía efectuarla el día 16 de septiembre de 2016.”

La LGT no exige que, en estos periodos de suspensión, la Administración no pueda actuar, sino que *la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario*, y ello es lo que ha ocurrido a consecuencia de las suspensiones señaladas.

Por último, en relación con la aplicación del precepto que nos ocupa, no es necesario el desarrollo reglamentario para que esta norma sea de aplicación, pues ha entrado en vigor y es completa en todos sus aspectos.

Respecto a la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, como la propia recurrente refleja en su demanda, la Liquidación motivó la aportación tardía de documentos. Entiende la actora que lo que se tiene que probar no es la falta de aportación de documentación sino las circunstancias del retraso en su aportación, pero, obviamente si no se aportan y la no aportación no se comunica a la Administración, es claramente de aplicación el precepto que nos ocupa, que incluye también la aportación tardía, ya que, la ausencia de aportación en el periodo señalado, supone una tardanza en la aportación de documentos. La motivación en la Liquidación, hace referencia al transcurso de 9 meses desde el inicio del procedimiento inspector; y a la reiteración en más de 3 ocasiones de las solicitudes de información desatendidas por el contribuyente (diligencia 14). Y, como correctamente se señala en la Resolución impugnada, en esa diligencia, *“Y en el apartado 5 de la misma, se advirtió a la entidad de los efectos que conllevaba la falta de aportación de la documentación requerida (tal y como ya se había venido efectuando, hasta entonces, en las diligencias previas); y se hizo constar que, a esa fecha (1711112016), ya habían transcurrido los 9 meses previstos en el art. 150.5 de la L.G. T., contados a partir del inicio del procedimiento inspector (0110212016). Dicha diligencia fue suscrita en "conformidad" por la representante de la entidad, la Sra. Durán. Sin perjuicio de lo cual, diligencias posteriores siguieron documentando los incumplimientos de la entidad, en lo que se refiere a la aportación de la documentación requerida. Véase, a estos efectos, el apartado 3 de la diligencia 15 y siguientes. Y todo ello, con -expresa- advertencia a la entidad de las consecuencias derivadas de su falta de aportación.”*

Los requisitos que el recurrente enumera en su demanda como necesarios para la motivación de los retrasos que analizamos, no encuentran base legal. Concretamente señala los siguientes:

“98.1. Identificación e individualización de la documentación solicitada en cada caso, justificando que no se trataba de una aclaración o ampliación de lo previamente entregado, ni que su presentación requería un tratamiento o trabajo específico por parte del obligado tributario y que se había concedido un plazo razonable y proporcionado (en atención a su complejidad o volumen) para atender al requerimiento.

98.2. La fecha del primer requerimiento de dicha documentación, con indicación del número de diligencia y apartado en que se solicitó.

98.3. La fecha del segundo requerimiento de dicha documentación, con indicación del número de diligencia y apartado en que se solicitó.

98.4. La fecha del tercer requerimiento de dicha documentación, con indicación del número de diligencia y apartado en que se solicitó.

98.5. La fecha de aportación efectiva de la documentación solicitada.

98.6. El periodo de tiempo transcurrido hasta el momento de la aportación.

98.7. La relevancia de la aportación tardía de la documentación, en su caso, en la tramitación de las actuaciones inspectoras.”

La Ley no obliga a motivar expresamente todos estos extremos y no pueden establecerse requisitos adicionales a los expresados en la norma para la efectividad de ésta.

El cómputo de los 9 meses debe realizarse desde el inicio de la inspección, desde el día 1 de febrero de 2016, cumpliéndose a partir del 1 de noviembre de 2016. Según la interpretación finalista que sostiene la recurrente, el plazo se daría a partir de 17 de octubre de 2017, pues ha de tomarse como inicio la fecha en que se inició la inspección para comprobar otros ejercicios (el 17 de noviembre de 2016) y no ha de computarse dentro del plazo de 9 meses los períodos de suspensión del art. 150.4 LGT. Esta interpretación finalista contradice la interpretación gramatical del precepto, pues, de una parte el inicio de las actuaciones inspectoras lo es con la comunicación inicial (existe una contracción en el cómputo de la recurrente, pues si el inicio de los 9 meses lo fija en esa fecha, también habría de fijarse en ella el inicio del cómputo de 18 o 27 meses, cosa que no hace), y, de otra parte, las suspensiones solicitadas por el recurrente no paralizan las actuaciones inspectoras, como hemos señalado anteriormente, sino que impiden realizar actuaciones con el obligado, pero no impiden realizar actuaciones de otra índole.

Por último, en relación con la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, al margen del contenido de los requerimientos, existieron retrasos en la entrega de la documentación requerida, que ni debía ser elaborada por la recurrente, ni se encontraba en poder de la Administración, que justifica la aplicación del precepto.

En resumen, no se han excedido los plazos previstos legalmente (27 meses), y, por tanto, no existe prescripción.

TERCERO: Entrando ahora en la cuestión de fondo, naturaleza de los servicios prestados por los agentes de los jugadores, la Administración sostiene que las retribuciones satisfechas, por el Club a los agentes de los jugadores de fútbol, dado que los agentes presten sus servicios a estos y no al club de fútbol de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores, dichos pagos satisfechos por el recurrente, tienen la naturaleza de rendimientos de trabajo y están sujetos a retención en el momento del pago estando obligado a practicar e ingresar la correspondiente retención sobre los citados rendimientos.

Por el contrario, la entidad recurrente sostiene que los importes abonados a los agentes contratados por el club corresponden a la retribución acordada por los servicios prestados al mismo por dichos agentes y en este sentido no cabe imputar

como retribución de los jugadores las cuantías que corresponden a prestaciones de servicios al club.

Debemos recordar la doctrina declarada en la sentencia de 28 de octubre de 2022, recurso 774/2019, dictada por la Sección Segunda de esta Sala, y que compartimos:

“Para combatir el criterio de la Inspección sobre esta cuestión litigiosa, refrendado por el Tribunal Económico Administrativo Central (pp. 12 y siguientes), la entidad recurrente aduce en la demanda y en su ampliación varios argumentos, algunos de alcance podríamos decir general y otros de alcance más particular.

Por lo que se refiere a los argumentos de orden general, podemos mencionar los siguientes:

- que el agente presta el servicio al club, que es el que oferta los puestos de trabajo y el que debe abonar la comisión al intermediario, ya que está prohibido por normativa interna (por ejemplo, art. 5.c) del Real Decreto 1796/2010, de 30 de diciembre, por el que se regulan las agencias de colocación -en adelante, Real Decreto 1796/2010-) e internacional (art. 7 del Convenio núm. 181 de la Organización Internacional del Trabajo, ratificado por España el 19 de mayo de 1999, BOE de 13 de septiembre de 1999) que el pago de los honorarios por este servicio deba ser asumido por el trabajador (pp. 50 y siguientes de la demanda);

- que no puede regularizarse con base en una normativa privada (el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007) que, tal y como es interpretada por la Inspección

de los tributos y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, está en oposición a las normas de nuestro ordenamiento (p. 38 de la demanda).

- que la propia FIFA, además, ha declarado que la prohibición de doble representación afecta a los casos en que el agente representa en la misma transacción al jugador y al club o a dos clubes para contratar la transferencia de un jugador y que no alcanza a los casos en que un agente intermediario presta otros servicios personales al jugador, por ejemplo, de asesoramiento, patrimoniales, de gestión, etc., y al mismo tiempo ese agente es contratado por el club para el fichaje o renovación del jugador (pp. 1 y 2 del escrito de ampliación de la demanda).

- que el criterio administrativo en cuestión ha supuesto una modificación respecto del seguido por la Inspección de los tributos hasta 2010 (pp. 40 y siguientes de la demanda).

Las cuestiones de orden particular se refieren a la valoración de las concretas circunstancias del caso.

Pues bien, comenzando con las cuestiones de alcance general y como punto de partida procede subrayar que sobre casi todos estos puntos ya existe un criterio de

la Sala al que, por elementales razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina, hemos de ajustar nuestra decisión.

Nos referimos, entre otras, a las sentencias de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 (ROJ: SAN 2441/2021), de la Sección 5ª de 26 de mayo de 2021 (ROJ: SAN 2442/2021) y de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022).

En todas ellas, dictadas con ocasión de la regularización de la situación tributaria del contribuyente en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, se han suscitado y se han resuelto cuestiones análogas a la que ahora nos ocupa.

Y en todas ellas se ha confirmado la legalidad del criterio de la Inspección según el cual las retribuciones abonadas por los clubes a los agentes habrían sido satisfechas por cuenta de los jugadores y, por tanto, formarían parte de las retribuciones de estos últimos.

Por remitirnos a una sola de ellas, en la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.2), se razona del siguiente modo (la cita es extensa, pero se considera necesario incluirla en su integridad para dejar adecuada constancia de las razones que sustentan la posición de la Sala):

"2. Posición de la Sala sobre el tratamiento fiscal de los pagos a los agentes de jugadores por parte de los clubes. Jurisprudencia comunitaria sobre la aplicación del Derecho comunitario de una norma que tenga carácter deportivo a la persona que practica la actividad regulada por esa norma o al organismo que la adopta.

La cuestión principal, como hemos visto, es el tratamiento fiscal aplicable a los pagos a los agentes de jugadores por parte de los clubes y su posible consideración como un pago por cuenta del jugador.

Esta cuestión ha sido examinada, en diferentes aspectos, por varias Secciones de esta Sala en relación a los diferentes tributos, bien respecto a clubes de fútbol, bien respecto a jugadores o entrenadores, así: por la Sección Segunda en relación al Impuesto de Sociedades, sentencia de 8 de septiembre de 2017 (recurso 605/2015); por la Sección Cuarta, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sentencias de 23 de diciembre de 2021 (recurso 1121/2018) sentencias de 12 de junio (recurso 61/2017) y 13 de mayo de 2019 (recurso 64/2017), y sentencia de 27 de diciembre de 2017 (recurso 78/2016); y, en concreto, en relación al IVA abonado por el club por la prestación de servicios profesionales del intermediario y su correspondiente deducción, por las Secciones Sexta sentencia de 23 de marzo de 2016 (recurso 213/2015) y Quinta, sentencias de 26 de mayo (recursos 423 , 424 y 425/2020) y de 2 de junio de 2020 (recursos 426 y 427/2020).

Pasamos a reproducir los fundamentos de las sentencias de esta Sección en la medida que sean aplicables al asunto ahora examinado.

Mantiene el club recurrente que el representante del jugador es un intermediario cuyos servicios de mediación ha contratado el club que remunera ese servicio que

se presta en interés del club, y del que obtiene un beneficio, con independencia de que el jugador pueda resultar también beneficiado.

La trascendencia a efectos fiscales del tratamiento que se haga de los pagos a los agentes de jugadores deriva del beneficio que la operativa seguida por el club puede reportar a ambos:

1.-El Club se beneficia en tanto que absorbe el coste del IVA, que se deduce, y reduce el coste conjunto (jugadores y agentes) de la operación de fichaje, traspaso o renovación

2.- los jugadores, si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA,

y

3.- si el Club les hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado su base imponible y consiguiente tributación en el IRPF; además sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por las rentas del trabajo.

A este respecto, procede comenzar por señalar que el contrato de mediación se admite en la jurisprudencia civil al amparo del artículo 1255 del Código Civil, al ser un contrato atípico, por carecer de regulación legal en nuestro ordenamiento. Según la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo, STS 878/2011, de 25 de noviembre, con cita de otras dos anteriores, sentencias de 348/2007, de 30 de marzo y 360/2009, 25 de mayo, entre otras, «el contrato de mediación se integra en los contratos de colaboración y gestión de intereses ajenos, cuya esencia reside en la prestación de servicios encaminados a la búsqueda, localización y aproximación de futuros contratantes, sin intervenir en el contrato ni actuar propiamente como mandatario. Constituye un contrato atípico, consensual, bilateral y aleatorio, puesto que su resultado es incierto, y se rige por las estipulaciones de las partes que no sean contrarias a la ley, a la moral o al orden público y, en lo no previsto, por los preceptos correspondientes a figuras afines, como el mandato, el arrendamiento de servicios o la comisión mercantil».

En virtud del contrato de mediación una de las partes -el mediador o corredor- se obliga a indicar a otra -el comitente- la oportunidad de concluir un negocio jurídico con un tercero, promoviendo o facilitando su celebración, sirviéndole como intermediario a estos fines, a cambio de una retribución -prima o comisión-, de manera que la obligación propia del mediador se configura como un facio ut des -una de las partes ejecuta algo como recompensa-. La obligación asumida por el mediador se limita a poner en relación con los futuros contratantes, actuando de conformidad con los cursos habituales del ámbito del tráfico jurídico de que se trate, sin participar en el negocio jurídico o contrato que éstos concluyan, pues el mediador no es representante del comitente, ni tampoco asume las funciones propias de un mandatario, permaneciendo al margen del contrato concertado como resultado de su intervención mediadora. El derecho a percibir la remuneración estipulada está supeditado a la celebración del contrato pretendido, que es cuando el mediador ha

cumplido y agotado su actividad intermediaria «La retribución de la mediación se produce por la perfección del contrato objeto de la misma, como efecto (nexo causal) de la actividad mediadora; entender otra cosa es desnaturalizar el concepto» (STS 738/2011, de 13 de octubre (recurso 1728/2008).

Se diferencia del «mandato», en el que el mandatario celebra el negocio jurídico con el tercero por cuenta del mandante y actuando en nombre de éste o en nombre propio, en función del carácter representativo o no del mandato. Frente al «contrato de agencia», el de mediación o corretaje se caracteriza por no ser un contrato de duración, sino una relación contractual esporádica, al tiempo que el mediador, a diferencia del agente, no es el portador de los intereses del comitente.

También la jurisprudencia civil se ha ocupado del contrato de mediación deportiva, dentro del contrato ordinario civil de mediación, así en las sentencias la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo 295/2018, de 5 de febrero; 127/2017, de 24 de febrero, 259/2015, de 21 de enero: «Se ha de tener en cuenta, partiendo de la realidad social, que el agente de jugadores por lo general no se limita a la contratación de estos por un club, acabando su tarea una vez suscrito el contrato, sino que realiza otras muchas funciones durante la vigencia del contrato de mediación en beneficio de su representado.

Es cierto que, como mantiene la sentencia recurrida, se ha calificado, en principio, la mediación deportiva «como contrato atípico de representación y mediación en la esfera deportiva, incardinable dentro del contrato ordinario civil de mediación o corretaje.

Pero también es cierto que ha merecido otras calificaciones en sentencias de Audiencias Provinciales: (i) contrato atípico, sinalagmático y oneroso por el que se articula una representación en exclusiva a favor de la sociedad agente actora, que asume el encargo de promover gestiones y concluir contratos vinculados con la actividad de futbolista del representado y en nombre y por cuenta del mismo, recibiendo a cambio una retribución, que se rige, con arreglo a los principios de la autonomía privada y libertad contractual, por los pactos concertados y por las normas generales de las obligaciones y contratos; (ii) contrato de intermediación, que no es otra cosa que un arrendamiento de servicios, regulado en los artículos 1544 y concordantes del Código Civil, que obliga al receptor del servicio a pagar al agente y a éste a desplegar la actividad convenida, siempre teniendo en cuenta el principio de autonomía de la voluntad que recoge el artículo 1255 CC. Si bien aquella intermediación puede también ser conectada con el contrato de mandato, que regulan los artículos 1709 siguientes del Código Civil, pues es lo cierto que el intermediario que presta el servicio de conexión entre el jugador de fútbol y el club en el que pretende jugar, es, de alguna forma, representante del jugador, actuando como tal; (iii) los agentes constituyen un alter ego del futbolista que deberá defender sus intereses frente a terceros, ya sea en su contratación profesional como en todo tipo de compraventas que sobre su imagen o cualquier otro derecho se contrate, incluyendo también el asesoramiento en lo más conveniente para ellos, así como promocionarlos frente a las empresas, de tal manera que obtengan los mejores resultados para sus representados.

En todas las calificaciones late un principio básico, cual es estar a lo expresamente pactado, a lo que cabe añadir que también a todas las consecuencias que, según su naturaleza sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley (artículo 1258 CC). Precisamente, y en relación a los usos, puede servir, según ya expusimos, como criterio interpretativo los Reglamentos de la FIFA traspuestos por la RFEF.»

La STS 127/2017 mencionada, refiere que los reglamentos de la FIFA, traspuestos a los estatutos federativos de la Real Federación Española de fútbol (RFEF), aunque se trate de normas de naturaleza privada sirven de referencia para la interpretación de los contratos sometidos a su ámbito objetivo de aplicación. La STS 295/2018, de 5 de febrero también indica «Por razones temporales no merecen nuestra atención las importantes modificaciones sufridas por los anteriores reglamentos, sustituidos desde el 1 de abril de 2015 por el Reglamento sobre las Relaciones con los Intermediarios, que, a su vez, ha dado lugar al reglamento de Intermediarios de la RFEF.»

Conforme a ello, para resolver cualquier tipo de controversia respecto de un contrato de mediación se tendrá en cuenta la autonomía negocial como criterio preferente, la aplicación de normas generales de aplicación a las obligaciones y los contratos de los Títulos I y II del Libro IV del Código Civil, y, como usos y costumbres, la normativa privada de los reglamentos tanto de la FIFA como de la Real Federación Española de Fútbol, teniendo en cuenta el vigente en el momento del contrato en cuestión, además del ejercicio por la Federación de funciones públicas de carácter administrativo como agentes colaboradores de la Administración Pública.

Por supuesto, «los reglamentos de la FIFA, traspuestos a los estatutos federativos de la Real Federación Española de Fútbol (RFEF), aunque se trate de normas de naturaleza privada, sirven de referencia para la interpretación de los contratos sometidos a su ámbito objetivo de aplicación, quedando así fijada la aplicabilidad de la sugerida normativa al menos a efectos interpretativos, debiendo atenderse en todo caso al principio de jerarquía normativa, con sustento en el artículo 9 de la Constitución Española y que también se asienta en el título preliminar del Código Civil, en cuanto dispone el artículo 1.2 que: "Carecerán de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior" y puesto que es obvio que el Reglamento FIFA sobre Agentes de Jugadores de 29 de septiembre de 2007 no puede superponerse al Código Civil, por cuanto como reglamento de una entidad privada carece de esa fuerza, limitándose su virtualidad a regular las actividades de los intervinientes en el complejo mundo del fútbol profesional, sin perjuicio de lo que la legislación de cada país pueda decir al respecto, de manera que ambos bloques deben integrarse armónicamente, como por otra parte se contempla en el propio art. 19.4 del citado reglamento que ordena tener en cuenta esa legislación nacional» (sentencias de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 9ª, de 27 de junio de 2018, y de la Audiencia Provincial de La Rioja de 29 de enero de 2021 (recurso 641/2019), que la reproduce).

Conforme a los artículos 30 a 40 de la Ley 10/1990, del Deporte , que regulan las Federaciones deportivas españolas, artículo 2 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones deportivas Españolas y artículo 4.1 de los Estatutos de la Real Federación Española de Fútbol, aprobados por Resolución de 2 de enero de 2011, de la Presidencia del Consejo Superior de Deportes, puede colegirse que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico regulador de la actividad deportiva, los clubes de fútbol se encuentran obligados a cumplir los Reglamentos dictados por la FIFA. Además, en todo caso, al estar adherido el club a la Federación Española y la Federación Española a la FIFA, son de obligado cumplimiento los reglamentos aprobados por dichos organismos.

Pero, sobre todo, los agentes o intermediarios de jugadores están sujetos, sucesivamente, a ambos reglamentos.

El artículo 1 del reglamento de 2008 decía: «Este reglamento gobierna la actividad del agente de jugadores que presenta un jugador a un club a fin de negociar o renegociar un contrato de trabajo o presenta a dos clubes entre sí al objeto de suscribir un contrato de transferencia dentro de una asociación o de una asociación a otra» y exigía que estuvieran licenciados por la correspondiente asociación para desarrollar su actividad (salvo las excepciones de ser familiar o abogado colegiado). El reglamento de 2015 sustituye la licencia por un registro de intermediarios y exige a las asociaciones nacionales implantar y aplicar al menos estas normas y requisitos mínimos de acuerdo con las funciones que les asigna el presente reglamento, en el marco de las disposiciones obligatorias de la legislación vigente y de otras leyes nacionales a las que estén sujetas.

El reglamento de intermediarios de la RFEF -aprobado por la Comisión Delegada de la Asamblea General el 25 de marzo de 2015- exige para poder ejercer su actividad que el intermediario esté autorizado para su inscripción en el registro debiendo suscribir el código deontológico que anexa, en el cual, entre otros compromisos, asume cumplir los estatutos, reglamentos, circulares y decisiones de la RFEF, de la FIFA y de la UEFA.

Todo ello se ha tenido en cuenta por la Inspección tributaria para interpretar la retribución de los agentes de jugadores por club de fútbol, a los que les es de aplicación del Reglamento sobre Agentes de Jugadores aprobado por el Comité Ejecutivo de la FIFA en sesión del día 29 de octubre de 2007 y cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 2008, aplicable a los ejercicios comprobados 2011 (01) a 2014 (06).

En dicho reglamento se define el agente de jugadores «persona física que, mediando el cobro de honorarios, presenta jugadores a un club con objeto de negociar o renegociar un contrato de trabajo o presenta a dos clubes entre sí con objeto de suscribir un contrato de transferencia, de acuerdo con las disposiciones del presente reglamento.» Salvo las excepciones previstas, tanto los jugadores como los clubes tienen prohibido usar los servicios de un agente de jugadores no licenciado, licencia concedida por la asociación del país de nacionalidad del solicitante. Conforme al artículo 19, el contrato del agente es de «representación», solo podrá

representar los intereses de una parte. El agente de jugadores deberá evitar cualquier conflicto de interés durante su actividad «En particular, el agente de jugadores no puede tener un contrato de representación, un acuerdo de cooperación o de intereses compartidos con una de las otras partes o con uno de los otros agentes de jugadores involucrados en la transferencia del jugador o en la conclusión del contrato de trabajo.»

El artículo 21 establece que las partes en el contrato tienen libertad para alcanzar acuerdos adicionales y complementar el contrato estándar, por tanto, la libertad contractual entre las partes ampara cualquier otro acuerdo, si bien conforme al artículo 19, el pago deberá ser realizado «exclusivamente por el cliente del agente de jugadores de manera directa al agente de jugadores». «No obstante, tras la conclusión de la transacción objeto del contrato, el jugador podrá dar su consentimiento escrito al club para que pague al agente de jugadores en su nombre».

En este sentido, el artículo 1.158 del Código Civil dispone que pueda hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe o lo ignore el deudor.

Defiende el demandante que desde el 1 de abril de 2015 está en vigor de Reglamento de Intermediarios de la Real Federación Española de Fútbol (RFEF) que traspone el reglamento FIFA y recoge ya expresamente la posibilidad de que un club y un jugador intervengan en una negociación bajo el amparo de un mismo intermediario. Define al intermediario como «Persona física o jurídica que, a cambio de una remuneración o gratuitamente, actúa como representante de jugadores y clubes con miras a negociar un contrato de trabajo o como representante de clubes en negociaciones con miras a celebrar un contrato de traspaso.». A efectos del pago a los intermediarios, el reglamento mantiene que la retribución de los servicios de un intermediario deberá pagarla exclusivamente el cliente del intermediario al intermediario, aunque, supeditado a la conformidad del club, el jugador podrá dar su consentimiento para que el club remunere al intermediario en su nombre. El intermediario debe estar registrado en la RFEF y actuar amparado por un contrato de representación firmado.

No obstante, el artículo 12 permite que, si el jugador y el club desean contratar los servicios del mismo intermediario en el marco de la misma transacción, den su consentimiento expreso por escrito antes de iniciar las negociaciones correspondientes y confirmarán por escrito qué parte (el jugador y/o el club) actuará en esa específica transacción y qué parte asumirá por tanto la obligación de remunerar al intermediario. Añade que todos los derechos y obligaciones derivados de la transacción serán asumidos por el intermediario y por aquella parte en cuya representación finalmente actúe. Las partes notificarán dicho acuerdo a la RFEF y presentarán toda la documentación relativa al proceso de registro. No existirá conflicto de intereses si el intermediario revela por escrito cualquier conflicto de intereses real o potencial que pudiera tener cualquiera de las partes implicadas en el marco de una transacción, de un contrato de representación o de intereses

compartidos, y si obtiene el consentimiento por escrito de las otras partes implicadas antes de iniciar las negociaciones.

La eventualidad que prevé sobre la posible intervención del mismo intermediario en una específica transacción exige un acuerdo previo expreso y por escrito entre el jugador, el club y el intermediario, su notificación a la RFEF y su registro.

La alegación principal de la demanda es que dichos reglamentos no son fuente de derecho de los contratos de intermediación válidos en España ya que ni la Ley del Deporte, ni el Real Decreto 1835/1991, que regula las federaciones deportivas, establecen la prevalencia de las normas de las Federaciones deportivas internacionales. Esto es, si el contrato es válido conforme al ordenamiento jurídico español, no le resultan de aplicación las restricciones que pueda establecer la FIFA en su normativa, que en su caso podrá imponer las sanciones que correspondan, pero que no afectan a la validez y eficacia del negocio ni a sus consecuencias fiscales.”

Respecto a la posición del TJUE, debemos recordar la sentencia dictada en casación en este asunto Meca Medina (STJUE de 18 de julio de 2006, asunto T-313/02) anula la anterior basado en que el Tribunal de Primera Instancia incurrió en un error de Derecho al considerar que una normativa puramente deportiva podía, de ese modo, quedar excluida totalmente del ámbito de aplicación de dichos artículos. La mera circunstancia de que una norma tenga carácter puramente deportivo no excluye, sin embargo, del ámbito de aplicación del Tratado a la persona que practica la actividad regulada por esa norma o al organismo que la adopta (apartado 27). Si la actividad deportiva de que se trate entra en el ámbito de aplicación del Tratado, entonces las condiciones de su práctica están sujetas a todas las obligaciones que resultan de las distintas disposiciones del Tratado. Por consiguiente, las normas que regulan dicha actividad deben cumplir los requisitos de aplicación de estas disposiciones que, en particular, buscan garantizar la libre circulación de los trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios o la competencia (apartado 28).

Pues bien, no se discute la naturaleza privada de los reglamentos FIFA y RFEF, ni se trata de dotar de efectos tributarios a una norma no jurídica, y tampoco se cuestiona que los clubes puedan pagar comisiones a los agentes deportivos por contrataciones o traspasos.

Lo que subyace en estos asuntos es que no queda acreditado que ha habido una intermediación dual, como pretende la actora, pactada como tal por todos los intervinientes y que el pago no se ha realizado a nombre del jugador.

Efectivamente, ante una posible situación de conflicto de intereses, pueden las partes intervinientes ponerse de acuerdo para que el agente actúe en interés de ambas, en virtud de la libertad negocial, pero así ha de haberse convenido y debe ser posible acreditarlo. Si no es así, la interpretación que ha hecho la Administración tributaria de los contratos de prestación de servicios aportados por el club o de los supuestos contratos verbales con los agentes de jugadores, negando la acreditación

de la doble representación acorde a los reglamentos de la FIFA y del RCFE vigentes en los ejercicios comprobados, obligatorios para las asociaciones nacionales miembros de la FIFA y los clubes integrados en aquéllas, se considera correcta.

Analizadas las cuestiones generales, que también se han planteado en la demanda en el presente recurso, debemos señalar desde ahora, que no compartimos las tesis actoras.

Por una parte, porque la actividad de los agentes intermediarios se desenvuelve preferentemente en un ámbito propio y específico, la mediación deportiva, que responde a concretas características que se han reflejado anteriormente. Y, por otra parte, porque en los agentes intermediarios no concurren las notas que caracterizan a las agencias de colocación (tal y como estas se definían en el art. 1 del Real Decreto 735/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan las agencias de colocación sin fines lucrativos y los servicios integrados para el empleo o se definen en el art. 2 del Real Decreto 1796/2010).

En segundo lugar, por lo que se refiere a la regularización con fundamento en una normativa privada (el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA en su sesión del 29 de octubre de 2007), nos remitiremos a la posición expresada por la Sala, por ejemplo, en la sentencia de la Sección 5ª de 23 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1387/2022, FJ 2.2).

Posición que, insistimos una vez más, se mantiene por elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina.

En el supuesto de autos, constan, como señala la Administración:

1) Contratos suscritos entre el deportista y el agente en los que se reconoce expresamente que la representación los es en nombre y por cuenta de los jugadores y en todos ellos se reconoce que el jugador no ha satisfecho al agente los servicios prestados sin que por el agente se hayan ejercido acciones legales para reclamar su importe, dándose por satisfecho con las retribuciones abonadas por el Club.

2) En los contratos de trabajo, imagen, representación y, las retribuciones pactadas con los agentes lo son por importes proporcionales a las retribuciones del jugador.

3) En las cláusulas contractuales se infiere que la representación lo es en favor el jugador y no del club de fútbol.

4) Cláusulas contractuales que carecen de sentido si el agente no lo fuera del jugador (en ocasiones el agente es el padre del jugador o es el propio jugador quien firma como una parte más en el contrato).

5) En ningún caso consta que el agente sea representante del Club y actúe en nombre y por cuenta de éste.

6) En la información comunicada por la RFEF se informa que en sus archivos no constan contratos donde aparezca como representado el Club.

Toda vez que en la demanda se hace referencia a regularizaciones anteriores, debemos recordar lo que de manera reiterada han declarado las distintas Secciones de esta Sala: la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imponible procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Así las cosas, debemos también rechazar el planteamiento de la actora en orden a que se ha vulnerado su confianza legítima.

Bajo tal principio, esta Sala también ha declarado, que (i) no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente.

El eventual «cambio de criterio» alegado por la demandante no reúne los requisitos necesarios como para entender vulnerado el principio de confianza legítima, cuando, además no consta un pronunciamiento, resolución o acto expreso de la Administración tributaria, ni siquiera un análisis que ponga de manifiesto que entendió siempre que la actuación de la entidad en las remuneraciones satisfechas a agentes de jugadores, era ajustada a Derecho.

Por lo tanto, esta falta de acto previo administrativo despliega su eficacia también en el ámbito de la infracción tributaria, en la medida en que el comportamiento de la actora, no es amparable en la confianza legítima.

CUARTO: Entramos ahora en el análisis de las facultades actuadas por la Administración en la regularización.

Haremos una breve referencia a la jurisprudencia elaborada por el Tribunal Supremos en la materia.

La sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020, RC 1429/2018, declara:

“3. Muy sintéticamente, cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho

con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes.

Como hemos visto, según el artículo 13 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias se exigirán "con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

4. La segunda figura en estudio -según el auto de admisión- es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la Ley General Tributaria), que existe, según dicho precepto señala, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;

b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

5. Por último, en la simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria), "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Habría, además una simulación absoluta cuando "tras la apariencia creada, no existe causa alguna", esto es, se trata de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar y una simulación relativa "cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes", una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley.

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocios realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de

cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada')."

El Tribunal Supremo vuelve a desarrollar estas cuestiones en sus sentencias de 23 de febrero de 2023, RC 5915/2021 y 5730/2021. En la segunda de las citadas sentencias podemos leer:

"CUARTO.- Examen de la primera cuestión de interés casacional.

El análisis de las cuestiones de interés casacional requiere examinar en primer lugar la relativa al ejercicio de la facultad de calificación, puesto que la segunda de las identificadas, sobre la aplicación y alcance del principio de íntegra regularización en este supuesto, depende de que se determine que, efectivamente, es ajustada a Derecho la regularización tributaria practicada por la Administración, y, como consecuencia de la misma, pudiera resultar necesario fijar si el principio de íntegra regularización es aplicable y con qué consecuencias.

Sobre esa primera cuestión, se señala en el auto de admisión que es de interés casacional "[...] determinar si la Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 LGT amparándose en normas de carácter privado, como en este caso, el Reglamento sobre los Agentes de Jugadores (RAJ), de 29 de octubre de 2007 [...]"

Ahora bien, lo primero que cuestiona la recurrente es si lo realizado por la Administración tributaria es, efectivamente, una operación de calificación de la naturaleza jurídica del "hecho, acto o negocio realizado" del que derivan las obligaciones tributarias. Sostiene el escrito de interposición del recurso de casación que la Administración ha rebasado el ámbito de este tipo de operación de calificación jurídica, previstas en el art. 13 LGT, que dispone lo siguiente:

"[...] Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez [...]"

Junto a este precepto, es relevante tener en cuenta el tenor de los art. 15 y 16 LGT, que disponen "[...] Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.[...].

Y el art. 16, que lleva por rúbrica simulación establece:

"[...]Art. 16. Simulación

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente [...].

Sobre la auténtica naturaleza de la operación realizada por la Administración, aduce la recurrente en su escrito de interposición que "[...] lo que se califica, al menos nominalmente, no es el negocio jurídico realizado por el club, esto es, el contrato de intermediación, del cual simplemente se prescinde. Lo que la Administración califica es el pago realizado por el club al intermediario, respecto del cual se afirma que es un pago por cuenta del jugador por entenderse, con base en el artículo 19 del RAJ, que el intermediario que ostenta la condición de agente del jugador no puede prestar servicios al club al prohibirlo el precepto citado [...]."

Y es sobre esta premisa que el recurso de casación denuncia "[...] una primera infracción del artículo 13 de la LGT al haberse excedido sus límites, en tanto que la facultad regulada en este precepto no permite a la Administración ignorar el negocio jurídico objeto de calificación [...]."

Señala el escrito de interposición que "[...] la calificación está referida al hecho imponible, por lo que resulta incoherente mantener una regularización sobre la base de la presunta calificación de un hecho imponible - la prestación de servicios de intermediación al club- que, en realidad, resulta ignorado al considerarse como destinatario del servicio al jugador [...]" (pág. 4 del escrito de interposición).

A la defensa de la Administración no le parece relevante la disquisición acerca de si la operación de regularización se basa en una mera calificación al amparo del art. 13 LGT, o si se ha utilizado otra potestad que excede de la calificación. Dice el escrito de oposición de la Abogacía del Estado que simplemente no hay más relación jurídica que explique los pagos que el contrato entre agentes y jugadores, y por ello afirma que "[...] [n]o existe ningún contrato de mediación entre el Club recurrente y los agentes, que sería la forma más sencilla de probar esa relación y evitar el conflicto de intereses (¿dónde está ese contrato?) [...]" (págs. 7 y 8 del escrito de oposición). Sin embargo, el propio escrito de oposición admite explícitamente que estos contratos sí que han sido examinados por la Inspección tributaria cuando hace constar que "[...] se recoge en el acuerdo de liquidación [...] contratos entre el Club y los agentes en los que se pone de manifiesto la emisión de una factura por ejercicio en que el jugador permanezca ligado al Club [...]. Por tanto,

ese contrato -mejor esos contratos, pues son varios- sí existen, están en el expediente y ha sido examinado por la Administración en las actuaciones de investigación.

Así pues, lo que realmente se quiere decir no es que no existan los contratos entre el Club y los agentes de los jugadores, sino que se niega que sean la causa de los pagos del club a los agentes. El acta de liquidación lo resume explícitamente en el apartado sexto de la fundamentación jurídica (...)

Sin embargo, es evidente que todas las consideraciones de la Administración tributaria y de la resolución del TEAC se proyectan, no sobre la aplicación de criterios jurídicos que, como expresa la propia resolución, son los propios y característicos de las operaciones de calificación, sino sobre "indicios" fácticos que, en su conjunto, llevan a la Administración a dejar a un lado los contratos en cuyo cumplimiento las partes afirman haber realizado los pagos, y atribuir los mismos al cumplimiento de otro contrato, el de los agentes con los jugadores. En el planteamiento de la Administración, se considera aisladamente el hecho de los pagos que se atribuyen, según el criterio de la Inspección de los tributos, a ese otro contrato en el que no es parte el club, un pago que los actuarios consideran realizado por un tercero, el club de fútbol, pero por cuenta e interés del jugador. La Administración introduce así otra argumentación complementaria, necesaria conceptualmente para afirmar que la cuota por IVA repercutido sobre esos pagos no es indebida, sino debido, y ello porque, afirma, la retribución de los servicios existe, pero a favor de quien considera que es el auténtico beneficiario y destinatario del servicio, el jugador, con independencia de que el IVA lo ha soportado el club que realizó el pago.

En resumen, es obvio que la Administración declara las obligaciones tributarias que considera derivadas del flujo económico de pagos, sobre la base de una relación jurídico contractual absolutamente distinta de la que las partes han reflejado como causa de la prestación de servicios determinante de las obligaciones tributarias.

Por tanto, la pregunta de si lo realizado por la Administración es meramente una operación de calificación, bajo el ámbito del art. 13 LGT, o una operación distinta, destinada a impedir una maniobra de elusión fiscal, bajo las figuras de declaración de "simulación" o "conflicto en la aplicación de normas tributarias" (art. 16 y 15 LGT), es pertinente. Ni las consecuencias de utilizar una u otra potestad son irrelevantes, ni los presupuestos son los mismos, como hemos declarado en nuestra más reciente jurisprudencia sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias, y simulación, reguladas en los art. 13, 15 y 16 LGT, jurisprudencia que pasamos a exponer seguidamente.

QUINTO.- La doctrina jurisprudencial sobre la potestad de calificación y su delimitación de las figuras de simulación y conflicto de normas tributarias.

Nuestra jurisprudencia actual sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los art. 13, 15 y 16 LGT, se contiene en las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. cas. 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (rec. cas. 1074/2020), en las que se hace una exposición de las diferencias entre estas tres figuras y la ilicitud de operar actuaciones de declaración de simulación o de conflicto de aplicación de normas tributarias (art. 15 LGT) bajo la apariencia de una simple "calificación" del art. 13 LGT.

Se dijo en el FJ TERCERO de la sentencia de 2 de julio de 2020:

"[...] Breve referencia a las figuras aquí concernidas: calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación.

1. Hemos de partir de una circunstancia esencial: en la sentencia dictada por la Sala de Granada que es objeto de la presente casación se dan por probados los hechos más arriba relatados, esto es, que no hay cuatro empresarios, sino uno solo para el que trabajan los otros tres, que emiten facturas para JOSÉ ORDOÑO, SL como falsos autónomos.

La existencia de una realidad distinta de la que aparentemente realizan las personas concernidas (específicamente, una "actividad económica única" y no cuatro) no es, pues, cuestión controvertida en casación (ni podía serlo, dado su carácter fáctico).

2. Lo que debe resolverse es, de esta forma, algo estrictamente jurídico, concretamente si la Administración Tributaria puede -exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el artículo 13 de la Ley General Tributaria y por entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo aparente- considerar como real una actividad diferente de la que aparentemente tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la nueva realidad que se declara, consistentes en las que expresa muy bien el auto de admisión: (i) desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, (ii) atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas y (iii) recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas.

3. Muy sintéticamente, cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes.

Como hemos visto, según el artículo 13 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias se exigirán "con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

4. La segunda figura en estudio -según el auto de admisión- es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la Ley General Tributaria), que existe, según dicho precepto señala, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;

b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

5. Por último, en la simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria), "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Habría, además, una simulación absoluta cuando "tras la apariencia creada, no existe causa alguna", esto es, se trata de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar y una simulación relativa "cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes", una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley.

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocios realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

6. Es evidente que la interpretación del ordenamiento tributario constituye el punto de partida de cualquier actividad del aplicador del Derecho, incluido -obvio es decirlo- la Administración tributaria. De esta forma, el intérprete habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria.

Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria, si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.

Y la cláusula anti elusión de cierre (el artículo 15 de la Ley General Tributaria) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes. [...]"

Como consecuencia de la distinta naturaleza y régimen jurídico que comportan las distintas figuras examinadas, el criterio interpretativo fijado en esas sentencias se expresa en el FJ CUARTO de la STS de 2 de julio de 2020:

"[...] CUATRO. Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión.

1. Como señalamos más arriba, en el supuesto que ahora analizamos la Administración ha considerado suficientes las potestades que le otorga el artículo 13 de la Ley General Tributaria para (i) convertir en relación laboral el vínculo empresarial aparente entre tres personas y una sociedad mercantil, (ii) considerar como una actividad empresarial única la realizada por la empresa dedicada a las instalaciones eléctricas y ficticia la efectuada por las otras tres personas físicas y, finalmente, (iii) imputar las rentas obtenidas -tanto en sede de la sociedad, como en sede de las personas naturales- de manera distinta a como ellas lo hicieron en sus respectivos impuestos directos o indirectos.

[...] 2. Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables.

Pretender que la "calificación" tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.

Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con "calificar" las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los "actos, hechos o negocios") sería prácticamente absoluta y omnicomprensiva de cualquiera situación imaginable.

3. Y habría un argumento más, en absoluto baladí: en el ámbito tributario, la cuestión de distinguir entre calificación (o "recalificación", como en realidad ha sucedido aquí) y simulación -sea esta absoluta o relativa puede adquirir una importancia capital si la contemplamos desde la perspectiva del Derecho sancionador.

Y es que una cuestión de calificación podría quedar amparada -o al menos así podría defenderse- por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria; pero ello no sería posible cuando de la simulación se trata en la que, incluso, cabría pensar en que la ocultación propia de la simulación podría actuar como circunstancia de agravación. De esta manera, una distinción que pudiera -aparentemente- parecer inocua puede tener unos efectos absolutamente relevantes nada menos que en el ámbito del derecho sancionador.

4. *En definitiva, si las instituciones -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y si, en el caso, las potestades previstas en el artículo 13 de la Ley General Tributaria no eran suficientes para la regularización llevada a efecto, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido siguiente (que, lógicamente, está apegado a la situación fáctica contemplada en autos):*

En un caso como el que nos ocupa, no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas, por considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a esa sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador, y, finalmente, recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas. [...]”

Pues bien, en el presente caso, como resulta meridianamente claro de la lectura de la Resolución del TEAC, se ha apreciado simulación.

De los hechos constatados por la inspección, resulta que los pagos realizados por el Club lo han sido en nombre y por cuenta de los deportistas que son los efectivos destinatarios de los servicios prestados por los agentes, mientras que se da la apariencia de que los agentes están prestando un servicio encargado por el Club o representando al Club, lo cual no se acredita en ninguna forma y la realidad que reflejan los documentos del expediente, es contraria a estas circunstancias, pues los agentes representan a los jugadores y actúan en interés de ellos. La Inspección llega a la conclusión de que la relación instrumentada entre el FCB y los agentes, tan sólo sirve para dar cobertura a los pagos realizados por el Club a los jugadores. Esta apreciación es compartida por la sala.

Recordemos ahora en contenido del artículo 16 de la Ley 58/2003:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

Respecto del concepto de simulación debemos recordar los pronunciamientos contenidos en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011, RC 277/2008:

“SEXTO .- En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o

relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil (CC, en adelante).

En el Derecho tributario, la Ley 25/1995 da una nueva redacción al artículo 25 de la LGT/1963, introduciendo en el Derecho Tributario la regulación de la simulación. Según dicho precepto: "En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas y denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados".

La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales (luego Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y de Sucesiones y Donaciones), de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT/1963. Precepto este, citado también como infringido en el motivo que se analiza, y que disponía "El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez".

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria. (...)

Mayor efectividad ha acompañado a la aplicación del artículo 25. Este precepto, en su redacción originaria, obligaba a exigir el impuesto con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible (apartado 1), cuya calificación se haría conforme a esa naturaleza cualquiera que fuese la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados (apartado 2). En el texto derivado de la Ley 25/1995, con mayor rigor, incorporó la noción de simulación, latente en la dicción inicial, precisando que, en los actos o negocios en los que se produzca, el hecho imponible es el efectivamente realizado con independencia de las formas o de las denominaciones utilizadas por los interesados.

Pero aún más, el derecho tributario, trascendiendo las figuras del fraude y de la simulación, ha contemplado situaciones más difusas, como la de los negocios jurídicos anómalos, que indican que el contribuyente actúa con abuso de derecho. Así, como recuerda la repetida sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003 (f.j. 3º, primera), el artículo 110 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre de 1995), en la redacción de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 20 de diciembre de 2000), exigió para las operaciones de

concentración de empresas «motivos económicos válidos», como consecuencia de la transposición de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, núm. 225, de 20 de agosto de 1990, pág. 1). En efecto, esta Directiva tiene por designio el establecimiento en todos los Estados miembros de un régimen fiscal común para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, que sea neutro y que no penalice tales operaciones cuando tienen lugar entre sociedades de distintos países de la Comunidad (considerandos primero y segundo de la Directiva). Pues bien, el artículo 11, apartado 1, letra a), de esta norma comunitaria permite aparcar ese empeño armonizador cuando las operaciones societarias persigan, como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, a cuyo efecto el hecho de que se realicen sin «motivos económicos válidos» puede constituir una presunción.

En realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7, apartado 2, del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial.

Y, por ese camino, echando una mirada a la equidad y al principio de buena fe (artículo 7, apartado 1, del mencionado Título Preliminar), se llega a la doctrina del «levantamiento del velo», obra jurisprudencial que, además, sustenta y justifica algunas normas tributarias, como las que regulan las sociedades transparentes. Esa doctrina autoriza a los jueces a penetrar en el verdadero sustrato personal de las entidades y sociedades con el propósito de evitar que, en fraude de ley (prohibido también por el artículo 6, apartado 4, de repetido Título Preliminar), hagan uso de su personalidad jurídica independiente para causar perjuicios a intereses públicos o privados.

Las anteriores reflexiones evidencian que nos movemos en un círculo (se inició con el fraude de ley y acaba en el mismo punto) donde únicamente se persigue que cada cual contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica en un sistema tributario justo (artículo 31, apartado 1, de la Constitución) y que, por consiguiente, repudia que quien haya obtenido un rendimiento sujeto a tributación pueda eludir la carga fiscal empleando no importa que artificios. Por consiguiente, si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida.”

La sentencia dictada por la Sección Cuarta de esta Sala el 16 de octubre de 2013, recurso 1082/2011, resume la posición del Tribunal Supremo en relación con la simulación:

“SEXTO.- Sin ánimo exhaustivo, la doctrina del Tribunal Supremo sobre simulación en el ámbito tributario puede resumirse en los siguientes puntos:

1.- Con el fin de evitar la elusión fiscal los ordenamientos jurídicos adoptan distintos instrumentos jurídicos. Así, la STS de 8 de marzo de 2012 (Rec. 4789/2008) razona que mediante estas técnicas se persigue "que cada cual contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica en un sistema tributario justo - art 31.1 de la Constitución - y que, por consiguiente, repudia que quien haya obtenido un rendimiento sujeto a tributación pueda eludir la carga fiscal empleando no importa qué artificios. Por consiguiente, si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida".

2.- En relación con la figura de la simulación tiene declarado nuestro Tribunal Supremo, en la STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009), que "la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada", siendo posible que sea absoluta cuando "tras la apariencia creada no existe causa alguna" o relativa cuanto "tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes". Y que para determinar cuál es la convención realmente celebrada por las partes, deberá analizarse cada "caso concreto", teniendo en cuenta "no sólo las estipulaciones formalmente establecidas, sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de la hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del CC , pues la calificación de los contratos descansa en el contenido de las obligaciones convenidas, abstracción hecha de la denominación asignada por las partes, manifestándose la voluntad en los actos de los contratantes previos, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato".

En este sentido, las STS de 29 de octubre de 2012 (Rec. 6460/2010) y de 7 de junio de 2012 (Rec. 3959/2009), consideran que existe simulación cuando se realizan "una serie de negocios, que no respondían a la realidad típica que les justifica". O cuando no existe la "causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta" - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009)-. No siendo óbice para su apreciación la "realidad de cada una de las múltiples operaciones realizadas, y que desde la normativa mercantil no ofrecían tacha alguna" - STS de 28 de marzo de 2012 (Rec. 3797/2008)-.Y, además y en todo caso, "las operaciones han de tratarse, en la perspectiva fiscal, sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases de dicha operación (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la finalidad perseguida por el interesado, y, consiguientemente, la dicotomía normativa en su tratamiento tributario" STS de 15 y 24 de noviembre de 2011 (Rec. 153 y 1231/2008)-. Añadiendo la sentencia que "no siempre es fácil identificar plenamente el

mecanismo elusivo que se utiliza -no puede obviarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles en la realidad -, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación...[siendo] lo relevante descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito".

Siendo posible que el negocio simulado se presente como "un negocio ficticio, esto es, no real -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple - si bien, una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado- y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica transferencia alguna de derechos" - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009)-. Así, la STS de 8 de marzo de 2012 (Rec. 4789/2008) razona que no cabe apreciar una operación o negocio jurídico aisladamente, sino que debe analizarse el "conjunto destinado" a la obtención de la ventaja fiscal.

3.- La Administración tiene la carga de probar los elementos integrantes de la simulación, es decir, la declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y la finalidad de ocultación a terceros -la Administración Tributaria- o dicho de otro modo, la causa simulando debe probarla la Administración - STS de 20 de septiembre de 2005 (Rec. 6683/2000) y de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009). Precisamente por ello se afirma que la apreciación de la simulación es una cuestión más fáctica que jurídica y que no debe ser corregida o revisada en casación, salvo que la apreciación del Tribunal sea ilógica, es decir, se aparte de parámetros de enjuiciamiento razonables - STS de 8 y 22 de marzo de 2012 (Rec. 4789 y 3786/2008) y de 2 de marzo de 2010 (Rec. 11304/2004)-.En la medida en que la simulación supone ocultación y la existencia de un negocio jurídico aparente, para llegar a la convicción de su existencia suele acudir a la llamadas prueba indirectas (indiciaria y de presunciones) - STS de 13 de septiembre de 2012 (Rec. 2879/2010) y de 22 de marzo de 2012 (Rec. 3786/2008), entre otras muchas-

4.- Frente a la alegación de realizar una operación dentro de las denominadas "economías de opción", la STS de 28 de marzo de 2012 (Rec. 3797/2008), con cita de las STC 46/2000 , 110/1984 y 214/1994 , razona que deben rechazarse las "economías de opción indeseadas", es decir, los supuestos de elección entre varias opciones legalmente válidas "pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras" y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el art. 31.1 de la Constitución " y de una "más plena realización de la justicia tributaria pues ..lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar", debiendo la ley establecer "los medios oportunos o las técnicas más adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio"."

Podemos afirmar que toda simulación comercial implica un artificio a través del cual, con fines lícitos o ilícitos, se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito comercial, contrario a su existencia misma (simulación absoluta), o constitutivo de otro tipo de negocio (simulación relativa).

Respecto a esta idea de artificio, la sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, C-318-10 ap.40, afirma:

“Para que una restricción a la libre prestación de servicios pueda estar justificada por motivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, apartado 55, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, apartado 74).”

En la simulación tributaria es necesaria la utilización de artificios encaminados a la elusión impositiva, esto es, a disfrutar de ventajas fiscales que no corresponden a la real operación realizada. Se trata de obtener un tratamiento fiscal del hecho imponible y sus circunstancias concurrentes, más favorable del que correspondería a la real operación.

Pues bien, en el presente caso se aparenta retribuir por parte del Club al agente, unos servicios inexistentes, cuando en realidad se está abonando parte de la retribución al jugador de esta forma, por los servicios que presta al Club, con la correspondiente incidencia tributaria, que afecta al IS, IVA e IRPF, distorsionando la base imponible de tales conceptos tributarios.

Por lo tanto, no se aplica el artículo 13 de la LGT, sino el 16 de la misma Norma, como resulta claramente del Acta y de la Resolución del TEAC impugnada.

Por último, en relación a la Liquidación se alega falta de motivación.

Las referencias a la falta de modelos de los contribuyentes que recojan la retención, es obvio que no afecta a la motivación.

Los cálculos efectuados por la Inspección y la comprobación en sede de los jugadores retenidos que estos hubieran incorporado las remuneraciones pagadas a los agentes, se recogen expresamente en la Liquidación.

El desacuerdo de la entidad actora con los cálculos realizados, no implica falta de motivación en la Liquidación.

QUINTO: Respecto al Acuerdo sancionador debemos analizar los siguientes aspectos:

1.- Tramitación abreviada del procedimiento sancionador.

El artículo 210.5 de la Ley 58/2003 determina que *“Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.”*

El 5 de septiembre de 2018 se notificó a la recurrente el inicio del expediente sancionador incorporándose los datos, pruebas y circunstancias que servían de fundamento a la propuesta de sanción.

Posteriormente, el órgano competente para la resolución del expediente sancionador consideró que diversos antecedentes no habían sido incorporados al expediente y podían suponer un incremento en la sanción con base al criterio de comisión repetida de infracciones. A tal fin, puso de manifiesto el expediente a la entidad recurrente y le notificó un acuerdo de rectificación de las sanciones impuestas concediéndole plazo para formular alegaciones conforme al artículo 24.2 del RGRST.

Por lo tanto, no se observa incumplimiento de las circunstancias previstas en el precepto, cuando, de manera sobrevenida, se observa la omisión de algunos datos relevantes. Por otra parte, y aún admitiendo una irregularidad formal al no unir algunos elementos al expediente sancionador, en ningún caso esta irregularidad sería invalidante, puesto que no se aprecia indefensión, ni perjuicio para el sujeto pasivo.

2.- El elemento subjetivo de la infracción.

Es evidente que cuando la regularización, como es el caso de autos, se produce con fundamento en simulación, concurre el elemento subjetivo de la infracción, pues la simulación tiene que ser, necesariamente, intencional, dada la estructura de esta operativa.

3.- Modificación de la regularización.

No existió tal modificación de simulación a calificación. La simulación es apreciada en el Acta y posteriormente en la Resolución del TEAC, por más que la Liquidación no sea totalmente explícita en este punto, las circunstancias que refleja la misma (en cuanto se realizan pagos al agente que encubren una retribución salarial al futbolista), constituyen, inevitablemente, un supuesto de simulación. Por lo tanto, de la descripción de hechos de la Liquidación, resulta de manera clara, que la regularización lo fue por simulación.

4.- Confianza legítima.

Ya hemos analizado anteriormente esta cuestión. Solo reiterar que no se aprecia la existencia de actuación previa (ni tácita ni expresa) de la Administración, que

podiera generar confianza legítima. Por lo tanto, esta cuestión no tiene incidencia en la sanción impuesta.

En cuanto a la graduación de la sanción atendiendo a la reiteración, el artículo 187 de la LGT determina que *“1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables: a) Comisión repetida de infracciones tributarias. Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción (...).”* Por lo tanto, la reiteración como criterio de graduación se encuentra legalmente previsto.

Considera la demanda que a la corrección al alza de la sanción no le resulta de aplicación el artículo 24.2 del Real Decreto 2063/2004.

Entendemos que existe posibilidad de modificar la sanción prevista en la propuesta de resolución, mediante la aplicación de una circunstancia agravante, si, con carácter previo a la resolución del expediente sancionador, se concede al interesado el preceptivo trámite de audiencia previsto en el artículo 24.2 del Real Decreto 2063/2004. Este precepto dispone: *“2. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación.*

Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

- a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.*
- b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.*
- c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.”*

La apreciación de una agravante puede incluirse en el presente precepto (afecta a la tipificación en cuanto la agravante se integra en el mismo para determinar la gravedad de la sanción).

En cuanto a la graduación de la sanción en base al perjuicio económico, dispone el artículo 187. 1 b) de la LGT:

“b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

- 1.º La base de la sanción; y*
- 2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.*

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.”

Entiende el recurrente que la Administración tomó la base de la sanción calculada incluyendo erróneamente las retenciones regularizadas en sede de los obligados principales para la graduación de la sanción. Pero ocurre, que tal concepto debe integrar la base de la sanción porque la misa se compone por las cantidades que debieron retenerse e ingresarse, en el momento legalmente previsto, lo cual no queda subsanado, desde el punto de vista de la graduación de la sanción, aunque posteriormente se liquide en ingreso por el sujeto pasivo (el futbolista).

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.

SEXTO: Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **desestimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto **FUTBOL CLUB BARCELONA**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o ██████████ ██████████ Calle, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2020**, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, **debemos confirmarla** y la **confirmamos** y con ella los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el

plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

